

Enero 2018

Estimados amigos:

En el año 2018 que inicia advertimos elementos cuya combinación augura un desempeño económico complicado y una posición férrea del fisco frente a los contribuyentes: Elecciones federales y estatales, renegociación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, reforma fiscal estadounidense que disminuye significativamente la carga impositiva en dicho país (concomitante a una pérdida — todavía mayor— de la competitividad fiscal mexicana).

Ante dicho escenario, y una vez superadas (al menos en parte) las complicaciones que cada uno de los factores antes referidos plantea, estimamos de la mayor importancia que se adopte una política de disminución del gasto público y de la carga tributaria que el marco legal vigente dispone.

La carga fiscal federal integrada por el impuesto sobre la renta a nivel de las empresas e individuos es de las más altas del mundo; ésta se incrementa por la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y por otras cargas tributarias de diversa índole (federal y local) —por no mencionar las cargas económicas “informales”— lo que resulta en un entorno tributario que requiere ser reordenado de manera importante y en el corto plazo.

De igual forma, estimamos sumamente importante que los tribunales reasuman su independencia del fisco, dado que en los últimos años temáticas relevantes (jurídica y económicamente) se han resuelto alineadas con los intereses de este último, demeritando gravemente la seguridad jurídica de los contribuyentes o inversionistas quienes sostienen el gasto público.

Como es costumbre, en esta edición expresamos diversas novedades fiscales acaecidas durante 2017 y compartimos con ustedes análisis

y reflexiones sobre temáticas fiscales y de Estado de Derecho que esperamos les sean de interés y utilidad.

Reciban nuestros mejores deseos para ustedes y sus seres queridos.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2018** 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 2018

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: MMXVIII

Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

ACAJA	Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
ACNCEA	Administración Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal de la Administración General Jurídica
AGA	Administración General de Aduanas
AGACE	Administración General de Auditoría de Comercio Exterior
APA	Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia
BANJERCITO	Banco Nacional del Ejército, Fuerza Aérea y Armada
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCMCA	Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Reportes País por País
CBF	Certificados Bursátiles Fiduciarios
CC	Código de Comercio
CFDI	Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
CFC	Controlled Foreign Corporation Rules
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
CNH	Comisión Nacional de Hidrocarburos
COFEMER	Comisión Federal para la Mejora Regulatoria
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CRE	Comisión Regulatoria de Energía
CRS	Common Reporting Standard
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
DIOT	Declaración Informativa de Operaciones con Terceros
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTA	Derechos de Trámite Aduanero
EP	Establecimiento Permanente
EPE	Empresa Productiva del Estado
EEUU	Estados Unidos de América
FATCA	Foreign Account Compliance Act

FIBRA E	Fideicomiso de Inversión en Energía e Infraestructura
FIBRAS	Fideicomiso de Inversión y Bienes Raíces
FIEL	Firma Electrónica
FMP	Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo
G-20	The Group of Twenty
IATA	International Air Transport Association
IAABN	Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IFT	Instituto Federal de Telecomunicaciones
IGI	Impuesto General de Importación
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INCOTERMS	International Commercial Terms
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAduanera	Ley Aduanera
LAmparo	Ley de Amparo
LFD	Ley Federal de Derechos
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFPIORPI	Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
LFT	Ley Federal del Trabajo
LH	Ley de Hidrocarburos
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LIGIE	Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
LISH	Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado

LSS	Ley del Seguro Social
MAP	Mutual Agreement Procedure
MCAA	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
MLPs	Master Limited Partnerships
NOMS	Normas Oficiales Mexicanas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PAE	Procedimiento Administrativo de Ejecución
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PI	Propiedad Intelectual
PITEX	Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación
PJF	Poder Judicial Federal
PO	Proveedor de Origen
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Consumidor
PROSEC	Programas de Promoción Sectorial
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa
QCAA	Qualifying Competent Authority Agreements
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
REFIPRES	Regímenes Fiscales Preferentes
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RGN	Reglamento de Gas Natural
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RV	Revelación Voluntaria
SAAI	Sistema Automatizado Aduanero Integral
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SCT	Secretaría de Comunicación y Transportes
SE	Secretaría de Economía

SEJUFE	Semanario Judicial de la Federación
SEP	Secretaría de Educación Pública
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIBRAS	Sociedad de Inversión y Bienes Raíces
SMGVCDMX	Salario Mínimo General Vigente de la Ciudad de México
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TESOFE	Tesorería de la Federación
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UDI ´S	Unidades de Inversión
UFIN	Utilidad Fiscal Neta
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera
USD	Dólar Estadounidense

ÍNDICE

ARTÍCULOS	1
CONSIDERACIONES SOBRE EL ESTADO DE DERECHO	1
INVERSIÓN EN PARAÍSO FISCALES Y SU DESCUBRIMIENTO POR LAS AUTORIDADES FISCALES	8
PROGRAMAS DE REVELACIÓN VOLUNTARIA	15
SOBRE LA NO CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍA EN DEPÓSITO FISCAL EN ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO	23
 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2018	45
ESTÍMULOS FISCALES	47
EXENCIONES	51
ISR	52
MULTAS CNBV	52
ESTÍMULO FISCAL DE RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	52
DEFINICIONES LIEPS	53
OBLIGACIONES SUSTITUTAS EN MATERIA DEL CFF, ISR Y DERECHOS	53
REPORTE DE DONATARIAS AUTORIZADAS PUBLICADO POR LA SHCP	57
MODIFICACIONES A LA TARIFA DE LOS IMPUESTOS GENERALES A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN	58
INFORMACIÓN ESTADÍSTICA DE LAS DECLARACIONES ANUALES DEL ISR	58
 ENERGÍA	59
CONTRATOS DE FARM-OUT	59
REGLAS EN MATERIA ENERGÉTICA PREVISTA EN LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL	61
CRITERIOS NORMATIVOS EN MATERIA ENERGÉTICA	67
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2018	70
LISTADO DE PUBLICACIONES EN MATERIA ENERGÉTICA DURANTE 2017	70

TESIS	111
SEJUFE	111
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	111
SALARIOS CAÍDOS.....	115
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	134
LEY DE AMPARO	137
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	142
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	150
CPEUM	154
LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	157
LEGISLACIONES LOCALES.....	160
REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA.....	164
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	164
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	168
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	172
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	175
LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO	181
TRATADOS INTERNACIONALES.....	182
COMERCIO EXTERIOR.....	185
REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2017 ...	188
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE ...	190
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE ...	192
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE....	200
REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2018 ...	202
SEJUFE COMERCIO EXTERIOR	209
RTFJA COMERCIO EXTERIOR	212
SAT.....	215
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	215
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA	

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	215
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	217
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	219
CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	220
QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	223
SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017	224
COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET	228
 INTERNACIONAL	 239
REFORMA FISCAL DE ESTADOS UNIDOS PARA 2018	239
IMPOSICIÓN A PERSONAS MORALES	239
TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	241
IMPOSICIÓN A PERSONAS FÍSICAS	243
COMENTARIOS EN EL ENTORNO FISCAL MEXICANO	243
 TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	 244
CONVENIO CON LA REPÚBLICA DE ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL	244
PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE BÉLGICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	249
PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE REINO DE ESPAÑA Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL	255
CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO	259
CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL PERÚ Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO	260
TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE	

ENERO DE 2018	261
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR.....	267
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN	268
TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN	269
EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y TRANSFERENCIA DE BEPS)	269
ESTÁNDAR PARA EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS EN MATERIA FISCAL ("CRS")	289
FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT ("FATCA")	293

ARTÍCULOS

CONSIDERACIONES SOBRE EL ESTADO DE DERECHO

Entre otros beneficios, el Estado de Derecho proporciona a los ciudadanos la seguridad que necesitan para tomar decisiones sobre el futuro (certeza y seguridad jurídicas) que es un prerequisite para hacer inversiones, y ofrece las condiciones necesarias para que las sociedades mejoren su calidad de vida y generen mayor riqueza, en beneficio de toda la población.

Compartimos la noción de John Locke de que una sociedad solamente puede ser considerada realmente libre si todos sus miembros son considerados iguales ante la ley.

Una realidad llena de noticias que se generan cotidianamente en nuestro país reflejan la precariedad de nuestro Estado de Derecho. Por mencionar unas cuantas: la impunidad con la que se conduce la clase política, la imposibilidad de cuestionar válidamente el ejercicio del “gasto público” constituido por los recursos obtenidos de la ciudadanía, la falta de respeto a las normas más básicas de convivencia en el tráfico de vehículos y en el campo de lo tributario, la virtual indefensión a la que son sometidos los contribuyentes por las cuestiones constitucionales que plantean ante la SCJN.

El 24 de abril de 2014 durante el foro económico de Davos, Suiza, un periodista preguntó al ex-presidente Ernesto Zedillo cuáles son las claves para el desarrollo económico mexicano (tan magro en las últimas décadas). La respuesta por el ex-presidente fue decir que las claves son tres, y acto seguido dijo: “Estado de derecho; Estado de derecho; y Estado de derecho”.

En los círculos de economistas y empresarios la demanda por un Estado de Derecho parece más bien un clamor, al grado que los políticos profesionales ya no pueden ignorarlo, y se ven obligados a incorporarlos en su discurso (con el riesgo para la ciudadanía de que el esfuerzo quede en mera simulación y discurso).

En octubre de 2017, en un evento privado, el otrora Secretario de Hacienda y Crédito Público (hoy candidato presidencial) afirmó que

cualquiera que sea el signo de la administración federal siguiente, son tres las "tareas pendientes" que ésta deberá de abordar: (i) consolidación de las reformas (en las materias energética y telecomunicaciones), (ii) equilibrio de las finanzas públicas y (iii) Estado de Derecho. Nos parecen acertadas estas líneas de acción (adicionaríamos la cuarta consistente en reevaluar la calidad y cantidad del gasto público, para así efectuar tener un marco fiscal competitivo y no asfixiante como el actual).

Este patrón de noticias y de percepciones sobre el deficiente Estado de Derecho en nuestro país nos mueven a escribir estas líneas.

Existe consenso social (eso creemos al menos) entre quienes somos abogados y quienes no lo son, de que es necesario robustecer el Estado de Derecho en nuestro país, puesto que en términos esenciales ello supone que se respeten las reglas socialmente convenidas, produciendo certeza a la inversión y seguridad legal a los individuos y empresas.

Es nuestro propósito delinear en forma sumamente general (y muy breve) los elementos que configuran el "Estado de Derecho"; reconocemos que estamos en presencia de una temática que en sí misma es susceptible de análisis profundos y detallados dada la diversidad y amplitud de los diversos ámbitos de la realidad social.

Los presentes son apuntes sumamente sintéticos y tienen como propósito incentivar la discusión para la propuesta e implementación de medidas concretas (particularmente en el entorno fiscal) que mejoren el actual estado de cosas en materia de Estado de Derecho en México.

Esencia del concepto. El principio esencial es que todas las personas y autoridades de un país tienen en forma efectiva, los derechos y obligaciones que se establecen en las leyes (o sistema jurídico en términos generales). También puede referirse como "todos (sin excepción) somos iguales ante la ley".

Una reflexión consecuencia de la observación de la realidad social permite desprender algunos principios rectores que ayudan a desarrollar el concepto de "Estado de Derecho" e, igualmente, determinar su grado de presencia en determinado país.

Por demás, concorde con Friedrich Hayek, sólo la existencia del Estado de Derecho puede garantizar el buen funcionamiento del libre mercado (esto es, de la economía en general) por lo que existe una relación

inversamente proporcional entre Estado de Derecho y tiranía¹, (a mayor del primero, menor de la segunda y viceversa), así como existe una relación proporcional positiva entre Estado de Derecho y prosperidad general.

El Estado de Derecho como circunstancia social aceptada y/o generada por el grupo gobernante constituye la mejor opción para salvaguardar las libertades individuales. Su deficiencia genera situaciones en que, en desapego al marco jurídico, por la vía de hechos (ej., influyentismo, "amiguismo", "intereses creados", "razones de estado", o expresiones y/o nociones similares) se norme la convivencia social y se resuelvan los conflictos inherentes a ésta mediante la "ley del más fuerte" ("más rico" / "más poderoso" / "más influyente"). Claro está, componente indispensable de tal dinámica perversa es el discurso y una apariencia de un cumplimiento de las reglas, esto es, la simulación de un Estado de Derecho.

Siguiendo el pensamiento de Sir Thomas Bingham², puede afirmarse la existencia de ciertos principios que animan al concepto de Estado de Derecho.

A continuación, referimos cuáles son estos elementos expresando (con cierta preocupación) algunos comentarios concretos de la realidad fiscal mexicana.

a) La ley debe ser accesible y lo más entendible posible, clara y predecible.- En el ámbito tributario mexicano, para dilucidar algún aspecto es común tener que acudir a la ley, su reglamento, reglas misceláneas, criterios normativos, criterios sobre prácticas fiscales indebidas, portal de Internet de las autoridades fiscales, preguntas y respuestas dadas por las autoridades fiscales, comentarios de funcionarios fiscales, criterios administrativos y judiciales (en ocasiones disímbolos), prácticas administrativas, etc.

Así, sin negar la (relativa) complejidad que intrínsecamente puede darse en las disposiciones fiscales, estimamos que existe posibilidad de lograr su difusión y explicación de forma mucho más clara y coherente que como ocurre en la actualidad.

¹ Friedrich Hayek, "Los Fundamentos de la Libertad", University of Chicago Press, EUA (1960), p. 87.

² Thomas Bingham, "The Rule of Law", Penguin Law, Reino Unido, 2010.

b) Cuestiones que impacten la vida, propiedad, o libertad de los gobernados deben ser resueltas por la ley y no en forma discrecional.- En la realidad de la relación jurídico-tributaria entre autoridades y contribuyentes, ocurre que ante diferencias de criterio en torno a cierto(s) punto(s), se convienen auténticas transacciones (como se sabe, una transacción es un contrato por el que las partes, haciéndose recíprocas concesiones entre sí, concluyen una controversia legal o evitan una), sin que actualmente exista marco legal para ello.

Advertimos la posible eficiencia de estos acuerdos para ambas partes y la urgente necesidad de que un marco para la posibilidad de una transacción fiscal transparente se norme; sin embargo, al no estar de momento reglamentados, se abren puertas a la discrecionalidad en un contexto de extra-legalidad que borda frecuentemente en la ilegalidad.

c) Las leyes deben ser generales salvo la existencia de diferencias objetivas que justifiquen tratamientos diferenciados.- En forma plausible, este principio se ha reconocido expresamente por la SCJN al calificar la constitucionalidad (o no) de ciertas normas jurídicas.

No obstante, en ocasiones la ley fiscal prevé tratamientos iguales para sujetos diversos (ej., virtual identidad de tratamiento fiscal a personas morales que llevan a cabo la prestación de servicios profesionales o actividades empresariales) y en ocasiones, efectúa (o lo ha hecho) diferencias de tratamiento entre sujetos que en substancia llevan a cabo actividades esencialmente iguales (ej. la LISR no preveía la posibilidad de llevar un sistema de reservas preventivas a entidades financieras con actividades crediticias diversas a instituciones de crédito para cuyo caso sí lo preveía).

d) Las facultades de funcionarios públicos deben ser ejercidas de manera objetiva, en forma general, de buena fe y no de forma desazonable.- Este elemento se relaciona con el apuntado en el numeral 2. anterior; si bien, merece comentarios específicos.

La realidad fiscal que se observa parece distinguir un tratamiento de parte de las administraciones fiscales diferenciado tratándose de contribuyentes cautivos versus los que no lo son; esto es, los que se encuentran en la ilegalidad abierta.

No obstante, la realidad permite reconocer que hay un sector de contribuyentes que nominalmente deben ser "cautivos", cuyo cumplimiento de las leyes fiscales amerita en el mejor de los casos, una

duda razonable: líderes sindicales, líderes “sociales”, funcionarios y ex funcionarios públicos.

Creemos que el ejercicio efectivo de facultades de revisión y su debido informe a la sociedad en general, permitiría correr ese velo de “duda más que razonable” que se tiene con respecto a la inmunidad fáctica de que se goza en ciertos entornos.

e) La ley (y su aplicación) debe de brindar adecuada protección a los derechos humanos.- Nos viene a la mente la reciente jurisprudencia emitida por la SCJN en el sentido de validar constitucionalmente la limitación al importe de las deducciones de las personas físicas. En adición a las consideraciones netamente tributarias que esta cuestión plantea, pareciera ser que el tributar con límites al importe de los (ya de por sí limitados) conceptos deducibles de deducciones personales (ej. gastos médicos, gastos funerarios) hacen dudar que el ISR proteja los niveles de vida y subsistencia de los contribuyentes.

f) Las controversias legales deben ser resueltas sin que sea prohibitivo su costo ni dilación.- Es un principio que se encuentra expresamente plasmado en la CPEUM al establecerse la obligación estatal de contar con un sistema de justicia “pronta y expedita”.

En el entorno fiscal, una controversia puede llevar desde su planteamiento al TFJFA hasta su conclusión ante el Poder Judicial, entre tres y cuatro años en promedio.

Pensamos que el establecimiento de métodos alternativos para resolución de controversias podría ser una forma de dar mayor efectividad a la prontitud de resolución de controversias legales según mandata la propia CPEUM.

g) Independencia efectiva de los órganos de impartición de justicia.- La independencia está en el corazón de la labor jurisdiccional. Es la sujeción de las resoluciones de manera exclusiva y estricta a los elementos jurídicos que técnicamente rigen cómo debe resolverse un caso. Se distingue de la autonomía, por ende. Un juez puede ser autónomo, pero guiar sus resoluciones por sus perjuicios, o deseos personales y subjetivos sobre el sentido de la resolución; tal juez será autónomo, pero no es independencia, fracasando así en la encomienda que el Estado pone en sus manos.

Es un principio y un axioma jurídico en un sistema democrático. Es el sello distintivo de un ejercicio jurisdiccional ético. No obstante, el

sentido de las resoluciones de los tribunales administrativos y judiciales en materia fiscal desde hace varios años resulta en un claro alineamiento con la posición de las autoridades hacendarias, lo que ha puesto en entredicho la percepción de una auténtica independencia de los órganos jurisdiccionales involucrados.

La percepción de que esto es así ha trascendido al sector gremial que agrupa a los abogados y demás consultores especialistas en impuestos, e imbuje ya el ánimo de los contribuyentes afectados, particularmente cuando, confrontados con un caso difícil, se preguntan: para la resolución de la controversia, ¿podré confiar de la independencia de tribunales?

De manera perjudicial para el Estado de Derecho y la población, además, esta percepción “envalentona” a la autoridad fiscal a tomar posiciones cada vez más agresivas con los contribuyentes.

Esta situación genera desconfianza nacional e internacional en el sistema de impartición de justicia produciendo consecuencias sumamente negativas: acuerdos extra e ilegales entre contribuyentes y autoridades fiscales, desincentivo a la inversión, incremento de la “prima de riesgo” para invertir en el país.

Recordemos: los tribunales jurisdiccionales son el órgano más vulnerable de las democracias y del verdadero Estado de Derecho. No es por nada que, al asumir un gobierno con vocación vertical, no democrática el poder en cualquier país, una de las primeras medidas del mismo será siempre atacar, disuadir y disolver la independencia de los órganos jurisdiccionales, para alinearlos a la novedosa agenda del gobierno, que todo lo justifica.

h) Cultura básica en la distinción entre Estado y gobierno.- Pareciera un tema etéreo, pero es esencial a la cultura democrática y de legalidad.

El gobierno no es el Estado; es el aparato administrativo del Estado. El gobierno no son las leyes; emana de las leyes. El gobierno no tiene patrimonio; el patrimonio es de la Federación, de la entidad federativa o del municipio que el gobierno administra; patrimonio que además poseen estas entidades estatales exclusivamente de manera fiduciaria en beneficio de la población.

De esta manera, una agenda recaudatoria de gobierno que no se alinea con las leyes del Estado, jamás se alinea a la agenda del Estado, y no es

una agenda legítimamente estatal; y una visión que confunde al gobierno con el Estado, subordinando la pulcritud legal a la agenda de gobierno, abre paso: a la arbitrariedad y tiranía en la acción gubernamental; a la incerteza e inseguridad jurídica para el gobernado; y al incremento en el “riesgo país” en el mundo de las finanzas, en detrimento de la población.

Tristemente, hemos escuchado en palabras de miembros de la judicatura su preocupación sobre la incidencia del litigio fiscal en las arcas del erario público, como justificante para “privilegiar al Estado”. Compartimos naturalmente la preocupación por que se logren finanzas públicas sanas. Sin embargo, ello no debe lograrse a costa de la percepción del Estado de Derecho: si realmente se quiere “privilegiar al Estado”, el gobierno se ve de manera separada del conjunto de leyes del Estado, y esas leyes son el límite de la acción gubernamental. Siempre debe ser visto así. Un erario público acrecentado a costa del pulcro cumplimiento de la ley, satisfará la agenda del gobierno, pero no la agenda del Estado, y nos distanciará por definición de un auténtico Estado de Derecho.

i) Respeto al orden jurídico internacional.- Es cierto que la CPEUM dispone la prevalencia de los tratados internacionales sobre lo contemplado en las leyes nacionales.

Sin embargo, en materia fiscal es común encontrarse con disposiciones convenidas en tratados internacionales que de manera efectiva pueden (y son) objeto de reforma por las leyes nacionales.

Concluimos estos comentarios expresando nuestra disposición de colaboración con actores de los sectores público, social y privado para el análisis y formulación de propuestas que en el ámbito fiscal creen un entorno de mayor calidad de Estado de Derecho.

INVERSIÓN EN PARAÍSO FISCALES Y SU DESCUBRIMIENTO POR LAS AUTORIDADES FISCALES

I. Paraísos fiscales

El reporte de 1988 de la OECD identificó dos prácticas fiscales nocivas que disminuyen la imposición global en sistemas tributarios o respecto de ciertas actividades, a saber, los paraísos fiscales y los REFIPRES.

Los paraísos fiscales han sido definidos como aquellas jurisdicciones que pretenden atraer inversiones mediante la concesión de privilegios, que se caracterizan por una nula o baja imposición en todo el sistema fiscal, la inexistencia de un intercambio de información efectivo con otras jurisdicciones y falta de transparencia en cómo operan las disposiciones legislativas o administrativas. En otras palabras, los paraísos refieren a un sistema donde la imposición, en general, es mínima o inexistente.

Los REFIPRES, a diferencia de los paraísos fiscales, son regímenes que establecen un tratamiento respecto de un tipo de actividad u operación en específico, cuyas notas distintivas consisten en una nula o baja imposición respecto de ingresos derivados de determinadas operaciones, inexistencia de un intercambio efectivo de información con otras jurisdicciones respecto de los contribuyentes beneficiados por el régimen, y que el régimen únicamente aplica a extranjeros o empresas que no participen en el mercado interno. Una compañía de responsabilidad limitada (*limited liability company*) en Estados Unidos de América puede calificar como una entidad con ingresos sujetos a REFIPRES.

II. Las reglas para combatir la erosión de la base fiscal

Con la finalidad de combatir prácticas fiscales nocivas, diversos países han creado sistemas para eliminar elusiones y/o el diferimiento tributario, estableciendo reglas específicas para anticipar el gravamen de ingresos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras ubicadas en paraísos fiscales o cuyos ingresos se encuentran sujetos a REFIPRES. Dentro de estos sistemas contra el diferimiento fiscal los países han adoptado normas para regular compañías extranjeras controladas por sus contribuyentes (*controlled foreign corporation rules* o "CFC").

Existen dos métodos mediante los cuales es posible implementar las reglas CFC: (i) el jurisdiccional y (ii) el comparable:

- a) El método jurisdiccional se encuentra centrado en la identificación de paraísos fiscales mediante su inclusión en un listado cerrado conocido como "la lista negra".

Los ingresos provenientes de subsidiarias ubicadas en una jurisdicción considerada como paraíso fiscal están sujetos a las reglas de CFC, asimismo, de conformidad con este método se presume que no hay una razón negocios para mantener una subsidiaria dentro de un paraíso fiscal y que dicha subsidiaria no realiza operaciones activas.

- b) El método comparable se encuentra enfocado a REFIPRES, ya que se enfoca al grado de imposición que cada operación genera en el extranjero en relación con el país de residencia del contribuyente.

A diferencia del método jurisdiccional, en este método no se debiera presumir la inexistencia de una razón de negocios para mantener una subsidiaria, sino que resulta necesario verificar la existencia de elementos reales de erosión de la base gravable en el país.

México ha implementado las reglas de CFC a través de un método híbrido, en razón de que la LISR prevé tanto el método comparable en el Título VI de la LISR (De los Regímenes Fiscales Preferentes y las Empresas Multinacionales), así como la obligación de reporte de ingresos generados que provengan de la denominada lista negra .

El sistema mexicano también es híbrido pues en términos generales aplica la mayoría de las reglas tanto a entidades (sociedades) como a figuras jurídicas (contratos sin personalidad jurídica), cuando en otras jurisdicciones existen reglas totalmente distintas atendiendo a su naturaleza.

Por último, la política fiscal en la que se basa el sistema mexicano presume que un vehículo dentro de un paraíso fiscal o con ingresos sujetos a REFIPRES es controlado por el contribuyente en México y no genera operaciones activas, por lo que hay que probar lo contrario.

Si bien las reglas pueden ser mejoradas, su existencia deriva del reconocimiento de la libertad de los contribuyentes de realizar

inversiones donde lo consideren más apropiado, y de su licitud y legalidad, siempre que cumplan con las reglas que para ello se han expedido.

III. Filtraciones de información convertidos en escándalos fiscales

En los últimos años se ha generalizado la práctica de difundir o revelar información relativa a inversiones y capitales mantenidos en paraísos fiscales y REFIPRES, a través de filtraciones de información, obtenida en repetidas ocasiones de manera indebida, dentro de las cuales se incluyen los siguientes:

a) "Panama Papers".- *Panama Papers* es el nombre con el que se conoce a la filtración de información de Mossack Fonseca, una firma de abogados panameña dedicada a la creación y administración de entidades en el extranjero.

La información fue proporcionada ilegalmente por una fuente anónima al periódico alemán *Süddeutsche Zeitung*, quien conjuntamente con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, la analizó y difundió en 80 países.

En total se recabaron 2.6 terabytes de información que comprende 11.5 millones de documentos consistentes en mails, contratos, pasaportes, transcripciones y documentos escaneados etc. que involucraban a políticos, oficiales de la FIFA, narcotraficantes, deportistas y celebridades de distintos países.

Derivado de la publicación del 3 de abril de 2016 de la información relativa a los "*Panama Papers*", el SAT adoptó diversas medidas que hizo del conocimiento público mediante la publicación de cinco informes .

El 9 de mayo de 2016, mediante un informe preliminar el SAT publicó la información recibida de contribuyentes involucrados con Mossack Fonseca y medidas adoptadas al respecto que comprenden:

- (i) La identificación de las operaciones realizadas mediante las empresas "*offshore*";
- (ii) La identificación los sujetos relacionados directa e indirectamente con Mossack Fonseca, así como posibles clientes o intermediarios de la firma panameña.

- (iii) El análisis de la situación fiscal de los contribuyentes relacionados con la firma panameña.
- (iv) La solicitud de información interinstitucional relacionada con los contribuyentes involucrados en el asunto.
- (v) El envío de cartas invitación y ejercicio de facultades de comprobación.

Mediante un segundo, tercer y cuarto informe, el SAT publicó, esencialmente, los avances de la investigación y los resultados estadísticos de las medidas adoptadas al respecto, tales como; número de contribuyentes detectados, número de jurisdicciones involucradas, montos recaudados, así como, la cantidad de facultades de comprobación iniciadas y cartas invitación enviadas.

Mediante un quinto informe de acciones, el 31 de marzo de 2017, el SAT comunicó los resultados finales de la investigación, mediante el cual se conoció: (i) que se ha logrado una recaudación de \$453,810,399.00, (ii) que se han detectado 388 personas físicas y morales, relacionadas con Mossack Fonseca, de las cuales (iii) únicamente 328 se encontraban inscritas en el RFC, así como (iv) que se han enviado 93 cartas invitación y se han iniciado 76 facultades de comprobación a 66 contribuyentes.

(b) "Bahamas Leaks".- "*Bahamas Leaks*" es el nombre con el que se conoce a la filtración de información del Registro Público de Comercio de Bahamas, en relación con la constitución de entidades en dicho país.

La información fue proporcionada por una fuente anónima al periódico alemán *Süddeutsche Zeitung*, quien conjuntamente con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, la analizó y difundió en 76 países.

En total se recabaron 38 gigabytes de información que comprende 175,888 entidades constituidas en Bahamas entre 1990 and 2016 que involucraban a políticos, funcionarios y figuras públicas de distintos países.

El periódico *Süddeutsche Zeitung*, manifestó que únicamente se publicará la información relativa a la comisión de actos ilegales o delitos.

Por el momento, a diferencia del caso *Panama Papers*, el SAT no ha emitido informes relativos a las medidas adoptadas en relación con los

contribuyentes relacionados con el asunto, así como tampoco ha informado el monto total recaudado derivado de la investigación *Bahamas Leaks*. Tenemos conocimiento de cartas invitación enviadas como consecuencia de esta filtración.

(c) *"Paradise Papers".*- *Paradise Papers* es el nombre con el que se conoce a la filtración ilegal de información de *Appleby*, una firma de abogados establecida en Bermuda y de *Asiaciti Trust*, una entidad fiduciaria; ambas, dedicadas principalmente a la creación de entidades y figuras jurídicas en el extranjero.

La información fue conseguida por el periódico alemán *Süddeutsche Zeitung* a partir de 21 fuentes de información que comprenden fuentes anónimas y registros públicos de comercio de distintas jurisdicciones, quien de manera conjunta con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, la analizó y difundió en periódicos de 67 países.

En total recabaron 13.4 millones de documentos que involucraban a políticos, narcotraficantes y celebridades de distintos países. Dentro de las personas involucradas figuran empresas mundialmente conocidas, tales como: Apple, Nike y Uber.

Mediante informe publicado el 8 de noviembre de 2017, el SAT comunicó que detectó a 87 personas involucradas en el asunto de *Paradise Papers*, de los cuales ninguno ha regularizado su situación fiscal.

La documentación e información pública revelada a través de las filtraciones referidas puede ser empleada válidamente por las autoridades con la finalidad de identificar, de manera preliminar, aquellos contribuyentes a quienes pueden iniciar procedimientos de revisión o auditorías con la finalidad de verificar su situación fiscal; no obstante, las autoridades se encuentran impedidas para fundar y motivar sus resoluciones en la información pública obtenida por virtud de dichas filtraciones, máxime que ésta no deja de ser información obtenida ilícitamente.

El SAT ha manifestado que los contribuyentes cuyo nombre aparezca en las filtraciones no tienen de qué preocuparse si han cumplido con sus obligaciones fiscales, con lo cual coincidimos.

IV. Intercambio de información financiera

Al amparo de un acuerdo suscrito el 19 de noviembre de 2012 entre la SHCP y el Departamento del Tesoro de EUA para mejorar el cumplimiento fiscal internacional el SAT ha recibido de forma automática información referente a ciertas cuentas ubicadas en EUA de contribuyentes mexicanos. Con esta información, el SAT ha iniciado varios procesos de auditoría en la mayoría de los casos comenzando por el ejercicio fiscal de 2014.

El 29 de octubre de 2014, la SHCP a través del SAT, firmó en Berlín, Alemania, el "Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para adoptar" el "Estándar para el intercambio automático de información financiera para efectos fiscales" ("CRS / MCAA"), por virtud del cual México: (i) envía de forma automática y recíproca información financiera para efectos fiscales; y, (ii) recibe de forma automática y anual información de residentes mexicanos que tengan cuentas en el extranjero.

En septiembre y octubre de 2017 el SAT recibió información financiera de 38 jurisdicciones que comprende; datos de identificación de los cuentahabientes, números de cuenta, saldos, montos por concepto de intereses, dividendos y ganancias por la venta de activos financieros y productos de ventas, así como cualquier otro ingreso pagado o acreditado a las cuentas financieras mantenidas en las jurisdicciones tanto por individuos y entidades extranjeras, incluyendo fideicomisos y fundaciones.

Entre las jurisdicciones de las cuales ya se ha recibido información están: Alemania, Argentina, Bermudas, Bulgaria, Chipre, Colombia, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Gibraltar, Grecia, Guernesey, Hungría, India, Irlanda, Isla del Hombre, Islas Caimán, Italia, Jersey, Letonia, Luxemburgo, Malta, Noruega, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Checa, República de Corea, San Marino, Sudáfrica y Suecia.

De conformidad con los últimos reportes del SAT para finales del 2017 se intercambió información con 49 jurisdicciones adicionales, y en 2018 se espera intercambiar información con 53 jurisdicciones más (al momento de redactar este documento, ya se encuentran los mecanismos legales activados para que México reciba información de 79 jurisdicciones en total).

El 19 de octubre de 2017, el SAT manifestó que los datos recibidos están siendo procesados, conjuntamente con las bases de datos institucionales para verificar que la información los pagos de impuestos efectuados por ingresos en el extranjero coinciden con la información registrada por los contribuyentes. Con lo anterior, el SAT anunció que se programarían auditorías.

Un primer reto del SAT en estos procesos será capacitar correctamente a las personas que ejerzan las facultades de comprobación. Otro reto será asegurar la absoluta confidencialidad de la información recibida, pues las jurisdicciones relevantes dejarán de enviar información a México si se comprueba que la misma fue utilizada por grupos criminales para la comisión de cualquier tipo de delito en perjuicio de los contribuyentes.

V. Oportunidad de regularización

Las continuas filtraciones de información referente a inversiones y capitales mantenidos en paraísos fiscales y REFIPRES, así como el incremento de intercambio automático de información financiera entre las distintas autoridades tributarias, servirá de incentivo para que se regularicen contribuyentes incumplidos que continúan manteniendo inversiones en el extranjero no declaradas y que no se acogieron al llamado decreto de repatriación. Una vez que el fisco cuente con la información de las inversiones será mucho más fácil y probable ser fiscalizado.

En caso de contribuyentes con esta clase de inversiones que no hayan cumplido con alguna de sus obligaciones fiscales y no se hayan iniciado facultades de comprobación por el fisco, se encuentran en buen momento para poder regularizar su situación fiscal de forma espontánea con la posibilidad de evitar la imposición de multas y otro tipo de sanciones.

PROGRAMAS DE REVELACIÓN VOLUNTARIA

Los Programas de Revelación Voluntaria representan oportunidades que las autoridades fiscales ofrecen a los contribuyentes con ingresos o inversiones en el extranjero no declarados, con la finalidad de que éstos puedan corregir su situación fiscal, bajo ciertos términos. Por su naturaleza, dichos programas también representan una oportunidad para que las autoridades puedan reducir considerablemente el monto de recursos invertidos para la atención de auditorías y litigios de naturaleza fiscal. Dichos programas pueden ser de carácter temporal o permanente.

I. Recomendaciones de la OCDE³

La OCDE recomienda que los programas sean diseñados con base en los siguientes principios o directrices:

- a) Los contribuyentes que voluntariamente se acojan al programa deberán pagar más de lo que inicialmente les hubiere correspondido pagar de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, pero con multas o sanciones reducidas en comparación con aquellas aplicables a los contribuyentes evasores que no revelen los ingresos o inversiones ubicados fuera de territorio nacional y sean detectados o identificados por las autoridades.

En otras palabras, el programa debe establecer incentivos fiscales para los contribuyentes evasores que deseen corregir su situación fiscal, pero dichos beneficios deben ser más atractivos que aquellos previstos para los contribuyentes que sí cumplieron en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

- b) El programa no debe impactar de manera negativa los niveles de cumplimiento existentes. Si existe la percepción negativa de que los contribuyentes evasores se verán beneficiados en mayor grado que aquellos que sí declararon o revelaron los ingresos e inversiones en el extranjero, dicha percepción puede traducirse en un decremento en los niveles de cumplimiento existentes.

³ Visible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathway-to-tax-compliance.htm>

- c) El programa no debe implicar una renuncia o condonación de pago del impuesto correspondiente. Las autoridades deben evitar la implementación de programas de amnistía, en razón de que éstos generalmente conllevan a la erosión de la base gravable del impuesto y afectan los niveles de cumplimiento existentes.
- d) Si el programa es promocionado o publicitado como una “oportunidad única” para regularizar la situación fiscal de los contribuyentes evasores, éste no deberá ofrecerse o establecerse de manera reiterada, pues de lo contrario se restaría credibilidad respecto de la naturaleza excepcional del programa.
- e) El programa debe establecer medidas que permitan obtener información de utilidad respecto de los contribuyentes y terceros relacionados con ellos.
- f) El programa debe garantizar la percepción de ingresos a corto plazo, así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales a largo plazo. Algunos programas adicionalmente buscan fomentar la repatriación de capitales como medio para incentivar la inversión en el país.

II. Programa de RV implementado en México

El “*Decreto que otorga facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México*” (“Decreto”) y su modificación publicados el 18 de enero de 2017 y el 17 de julio de 2017, respectivamente, tuvieron por objeto establecer un programa temporal de repatriación de capitales con la finalidad de incentivar el retorno de inversiones no declaradas que se encontraban en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016, así como la inversión de dichos capitales en actividad productivas en México⁴.

El programa estuvo vigente del 19 de enero al 19 de octubre de 2017. El SAT anunció que durante la vigencia de Programa aproximadamente \$341,000 millones de pesos fueron repatriados a México, respecto de los cuales \$20,000 millones de pesos corresponden ISR pagado por la repatriación de capitales.

⁴ Art. Primero, Decreto.

a) Sujetos beneficiados.- El Decreto otorgó un estímulo fiscal en materia del ISR a los residentes en México para efectos fiscales, así como a los residentes en el extranjero con EP en el país, respecto de los ingresos generados por las inversiones directas o indirectas (a través de estructuras) mantenidas en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016⁵.

Inclusive, los contribuyentes sujetos al ejercicio de facultades de comprobación en relación con los ingresos objeto del Programa, así como los contribuyentes que hubieren interpuesto cualquier medio de defensa en contra del régimen fiscal previsto en el Decreto pudieron beneficiarse del Decreto, siempre que corrigieran su situación fiscal mediante el pago del ISR por repatriación de capitales, en cualquier etapa del proceso, o bien, se desistieran del medio de defensa promovido⁶.

b) Ingresos comprendidos.- Los ingresos por los que se podía ejercer la opción contenida en el Decreto eran aquellos gravados conforme al Título II (De las Personas Morales), Título IV (De las Personas Físicas), y Título VI (De los Regímenes Fiscales Preferentes) de la LISR, que hubieren sido retornados e invertidos en el país durante la vigencia del Decreto, con exclusión de aquellos ingresos provenientes de actividades ilícitas o aquellos conceptos que hubieren sido deducidos con anterioridad⁷.

c) Beneficios otorgados.- El Programa comprendía, entre otros, los siguientes beneficios o facilidades fiscales:

- (i) Tasa preferencial del 8% del ISR sobre el monto total de los recursos retornados, incluyendo los rendimientos y capital, sin deducción alguna⁸.
- (ii) El impuesto pagado por la repatriación de capitales se entiende cubierto por el ejercicio en que se realizó el pago, así como por los ejercicios anteriores⁹.

⁵ Art. Primero, Decreto.

⁶ Regla 11.8.5., RMF.

⁷ Art. Segundo, Decreto.

⁸ Art. Primero, Decreto.

⁹ Art. Noveno, Decreto.

- (iii) Cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas (e.g., relativas al pago del impuesto) y formales (e.g., avisos o declaraciones informativas) relacionadas con los recursos repatriados.
- (iv) Los beneficios otorgados no se consideran ingresos acumulables para efectos del ISR¹⁰.
- (v) Posibilidad de acreditar el ISR causado por la repatriación de capitales, contra el ISR pagado en el extranjero, y de compensar el ISR a favor, contra el ISR causado por la repatriación de capitales¹¹.

d) Requisitos para la aplicación del estímulo.- Los beneficios derivados del Decreto se encontraron condicionados al cumplimiento de algunos requisitos, de los cuales destacan los siguientes:

- (i) Los recursos retornados al país deben permanecer invertidos en territorio nacional por un período mínimo de 2 años contados a partir de la fecha de retorno¹².
- (ii) Los recursos repatriados debían destinarse necesariamente a la realización de alguna de las actividades productivas o fines autorizados, los cuales varían en atención a la naturaleza del contribuyente beneficiado (e.g., PF o PM).
- (iii) Los recursos debían retornarse a través de instituciones de crédito o casas de bolsa constituidas en México¹³.
- (iv) El ISR causado por la repatriación de capitales debía ser pagado dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha de retorno mediante declaración la *"Declaración del ISR por los ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país"*¹⁴.

¹⁰ Art. Décimo, Decreto.

¹¹ Art. Tercero, Decreto y Regla 11.8.10., RMF.

¹² Arts. Tercero y Cuarto, Decreto.

¹³ Art. Segundo, Decreto.

¹⁴ Art. Cuarto, Decreto.

- (v) Como regla general, los contribuyentes que se beneficiaron del Decreto debían acreditar que los recursos retornados incrementaron el monto total de sus inversiones en el país¹⁵.

e) Fines autorizados¹⁶. - Como fue referido con anterioridad, los fines autorizados varían dependiendo de la naturaleza del contribuyente beneficiado, e incluyen los siguientes:

- (i) Adquisición de activo fijo, deducible para efectos del ISR, destinado a la realización de actividades productivas en el país.
- (ii) Adquisición de terrenos y construcciones ubicados en territorio nacional, que se destinen a la realización de actividades productivas.
- (iii) Proyectos de investigación y desarrollo de tecnología.
- (iv) Pago de pasivos contraídos con partes independientes, así como el pago de derechos, contribuciones y salarios¹⁷.
- (v) Inversiones en México a través de instituciones de crédito o en casa de bolsa, constituidas conforme a las leyes mexicanas.
- (vi) Adquisición de acciones emitidas por personas morales residentes en México.¹⁸ Existía la posibilidad de invertir los recursos repatriados a través de una sociedad distinta de aquella que retornó los capitales (i.e. sociedad matriz), siempre que ésta se encontrará vinculada por tenencia accionaria a las filiales o subsidiarias¹⁹.

¹⁵ Regla 11.8.8., RMF.

¹⁶ Art. Sexto, Decreto.

¹⁷ Regla 11.8.12., RMF.

¹⁸ Regla 11.8.14., RMF.

¹⁹ Regla 11.8.16., RMF.

El SAT concluyó mediante Criterio no Vinculativo 35/ISR/NV que es una práctica fiscal indebida que los recursos retornados al amparo del Decreto sean invertidos en PM residentes en México de nueva creación o existentes, cuando los recursos recibidos por éstas no se destinen a la realización de inversiones en el país, sino que se inviertan en el extranjero por la persona moral que los recibió, lo cual no se desprende ni del Decreto ni de las normas administrativas que lo regulan.

- (vii) Adquisición de acciones emitidas por fondos de inversión.
- (viii) Certificados que representen derechos sobre el patrimonio de los fideicomisos, siempre que el patrimonio de éstos se integre únicamente por acciones de emisoras nacionales²⁰.
- (ix) Inversiones a través de títulos bancarios estructurados²¹.

(f) Avisos.- Dentro de las obligaciones formales relacionadas con el destino de los recursos retornados se encuentran las siguientes:

- (i) Presentación del aviso de destino de ingresos retornados al país, en el que se informe respecto del monto total y destino de los ingresos retornados, a más tardar el 31 de diciembre de 2017²².
- (ii) Presentación de aviso de cambio de inversión de recursos retornados, para el caso de que se varíe el destino de los ingresos retornados, a más tardar dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se haya efectuado la variación²³.

²⁰ Regla 11.8.13., RMF.

²¹ Regla 11.8.18., RMF.

²² Regla 11.8.3., RMF.

²³ Regla 11.8.5., RMF.

III. Programas de RV en Latinoamérica

En cumplimiento a las recomendaciones de la OECD diversos países de Latinoamérica han venido implementado Programas de RV, máxime que la mayoría de los países de la región comenzarán a recibir información derivada de CRS.

Como regla general, los programas implementados no cumplen todas las recomendaciones de la OCDE, por ejemplo, en la mayoría de los programas los contribuyentes terminaron pagando menos de lo que pagaron los contribuyentes cumplidos.

En materia de recaudación los resultados son sustancialmente distintos como se puede ver en el siguiente cuadro:

País	Tasa	Repatriación obligatoria	Condonación de multas	Monto Declarado	Monto Recaudado
México ²⁴	8%	Si	Si	(20,105.2 M. USD)	(1,010.52 M. USD)
Brasil ²⁵ Etapa 1	30%	No	Si	53,093.7 M. USD	15,900 M. USD
Etapa 2	35.25%	No	Si	1,437.5 M. USD	500 M. USD
Chile ²⁶	8%	No	Si	18,775 M. USD	1,502 M. USD
Argentina ²⁷	0 -15%	Opcional para tasa del 0%	Si	116,800 M. USD	9,652 M. USD
Colombia ²⁸	10-13%	No	Si	7,200 M. USD	865.2 M.USD

²⁴ Notimex, 06 de noviembre de 2017, Exitoso el programa de retorno de capitales al sumar 382 mil mdp: SAT, Recuperado de <http://www.20minutos.com.mx/noticia/294120/0/exitoso-el-programa-de-retorno-de-capitales-al-sumar-382-mil-mdp-sat/>

²⁵ EFE, 03 de agosto de 2017, Brasil recauda 500 millones de dólares con una nueva amnistía a capitales fugados, Recuperado de <https://www.efe.com/efe/america/economia/brasil-recauda-500-millones-de-dolares-con-una-nueva-amnistia-a-capitales-fugados/20000011-3343915>

²⁶ Servicio de Impuestos Internos, 04 de enero de 2017, SII recibió 7.832 declaraciones voluntarias de capitales en el exterior, Recuperado de <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2016/040116noti01iv.htm>

²⁷ REUTERS, 04 de abril de 2017, La amnistía fiscal en Argentina capta 116.800 millones de dólares, Recuperado de <http://www.notimerica.com/economia/noticia-amnistia-fiscal-argentina-capta-116800-millones-dolares-20170404232950.html>

²⁸ Athol Simpson, 7 de diciembre de 2017, Colombianos declaran \$7.000 millones en amnistía fiscal Recuperado de <http://citywireamericas.com/news/colombianos-declaran-7-000-millones-en-amnistia-fiscal/a1075986>

Aún es prematuro evaluar el resultado de cada uno de estos programas por lo que hace a la continuidad de los contribuyentes en el pago del impuesto causado en el futuro.

IV. Comentarios al Programa de RV implementado en México

Algunos comentarios relacionados con el programa implementado en México a través del Decreto incluyen los siguientes:

- (i)* Los términos del Decreto no fueron suficientemente claros, permitían varias interpretaciones con la aparejada inseguridad jurídica.
- (ii)* A diferencia del Decreto, los demás programas implementados en Latinoamérica no requerían la repatriación de capitales como un elemento obligatorio para acogerse a los beneficios fiscales concedidos. Consideramos que éste fue un error de política fiscal del Decreto, sin el cual el monto recaudado sería sustancialmente mayor. La incertidumbre derivada de la coyuntura política mexicana y el entorno económico internacional no fue el ideal para exigir una repatriación.
- (iii)* En lugar de forzar la repatriación, se podrían haber implementado mecanismos que aseguraran el pago del ISR a largo plazo.
- (iv)* El anonimato es un elemento que hubiera dado mayor aceptación al programa.
- (v)* Los contribuyentes que se acogieron al Programa pagarán menos impuestos de lo que inicialmente les hubiese correspondido pagar de haber cumplido con sus obligaciones fiscales.
- (vi)* El programa se emite un año después de que estuvo vigente otro programa de regularización que tuvo una aplicación casi nula. Esto generó expectativas de la emisión de otro programa en el futuro cercano.
- (vii)* El Criterio no vinculativo enunciado va más allá de lo establecido en el Decreto y en las reglas

administrativas que lo regulan generando incertidumbre para los contribuyentes, pues en el futuro no es absurdo pensar que se emitirán reglas contrarias al texto del Decreto.

SOBRE LA NO CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍA EN DEPÓSITO FISCAL EN ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO

I. Planteamiento

Desde mediados de 2016 tomó auge un programa de fiscalización por parte del SAT a empresas adquirentes de mercancías puestas en depósito fiscal en almacenes generales de depósito por proveedores extranjeros, bajo la premisa de que la enajenación de tales mercancías por los proveedores extranjeros estaría sujeta a la retención por el adquirente del IVA que debería trasladar el proveedor extranjero. De esta manera, estas mercancías causarían IVA por su importación y por su enajenación, en relación con el mismo adquirente-importador (32% de IVA sobre el valor del insumo, por su adquisición y por su importación).

Este programa de fiscalización ha sido un gran disruptor de una práctica de comercio internacional que se apoya en este tipo de depósito fiscal en almacenes generales de depósito, para facilitar y agilizar la compraventa internacional de mercancías, generando mucha inseguridad jurídica para las partes en las operaciones. Esta disrupción es sobre una consistente práctica de muy larga trayectoria (de décadas), de considerar que la enajenación de mercancías en depósito fiscal no causa IVA, y donde los contribuyentes y sus proveedores extranjeros se sienten fuerte e indebidamente sorprendidos ("emboscados", a decir de algunos de los afectados) por la autoridad fiscal mexicana, en una programa que se ve como ventajoso y recaudatorio (puesto que son enteramente dubitativas, tanto la política pública al comercio exterior como la política pública tributaria, ante la falta de efectos recaudatorios del impuesto definitivos en el erario público).

Esta nota tiene por objeto externar nuestra opinión sobre las bases de no causación en el tipo de enajenación antes referida, y criticar la utilidad y los fines del programa de fiscalización. A la vez, notamos la existencia de un precedente de la SCJN que, si bien concluye que el IVA sí se causaría en tales enajenaciones, carece esencialmente del análisis

de varios elementos que exponemos en la presente nota, por lo que su valor para decidir el tema es muy relativo e insuficiente, además de presentar una conclusión que se aparta sustantivamente del sistema impositivo del IVA.

II. ¿Qué es el “depósito fiscal en almacenes generales de depósito”?

a) El depósito fiscal en almacenes generales de depósito como régimen aduanero de transición.- Dentro de los diversos regímenes aduaneros que establece la LAduanera, el régimen de depósito fiscal se caracteriza por ser un régimen aduanero de transición, al consistir en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito autorizados para fungir como tal, para su posterior destino a otro régimen aduanero.

De esta manera, la mercancía de importación sujeta al régimen de depósito fiscal en almacén general de depósito debe posteriormente destinarse al régimen de importación definitiva; retornarse al extranjero mediante el desistimiento del régimen; o importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la SE²⁹.

Los pedimentos respectivos se distinguen por las claves:

- a) A4, de introducción al depósito fiscal en almacén general de depósito.
- b) G1, para la extracción de depósito fiscal para la importación definitiva de mercancías de importación.
- c) E1 y E2, para la extracción de depósito fiscal de insumos o activos fijos para su importación temporal.
- d) K2, para la extracción y retorno de mercancías de importación, por desistimiento del régimen³⁰.

Conviene precisar que el tratamiento fiscal comentado en el presente se ciñe al caso específico del *depósito fiscal en los almacenes generales de depósito*, el cual se distingue de los casos de depósito fiscal: para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales en puertos

²⁹ Art. 120, fracciones I, II y IV, LAduanera.

³⁰ Ver el Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior.

aéreos internacionales; temporal para locales destinados a exposiciones internacionales de mercancías; y para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, a empresas de la industria terminal automotriz.

La siguiente representación gráfica refleja la naturaleza transitoria del régimen aduanero de depósito fiscal en almacenes generales de depósito³¹:



b) Destino de la mercancía mientras está en depósito fiscal.- Precisamente dada su naturaleza transitoria, mientras la mercancía permanezca en depósito fiscal en almacenes generales de depósito, no puede ser alterada o modificada en cuanto a su naturaleza o a las bases gravables para fines aduaneros de tales mercancías; dentro de estas restricciones, limitativamente podrán las mercancías ser motivo de actos de conservación, exhibición, colocación de signos de identificación comercial, empaquetado, examen, demostración y toma de muestras³².

Como indicamos más adelante, su enajenación no es libre; queda sujeta a la autorización del almacén general de depósito.

³¹ Nótese que la ilustración distingue entre mercado extranjero y mercado nacional, no entre territorio extranjero y territorio nacional, lo que no se relaciona con el análisis materia del presente artículo.

³² Art. 122, sexto párrafo, LAduanera.

Mientras las mercancías estén en depósito fiscal en un almacén general de depósito, las mismas se encuentran bajo la custodia, conservación y responsabilidad del almacén general de depósito³³.

c) El aspecto impositivo general del depósito fiscal.- El destino de mercancía a este régimen se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias³⁴. Sin embargo, éstos no se pagan al ingresar las mercancías a depósito fiscal en almacén general de depósito, dada precisamente la naturaleza transitoria del régimen aduanero.

De esta manera, las mercancías pueden retirarse total o parcialmente del depósito fiscal para su importación definitiva previo pago de los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, contribuciones que serán recibidas y posteriormente enteradas por el almacén de depósito que se trate³⁵.

En el caso de la toma de muestras de mercancías que se hallen en depósito fiscal, se pagarán las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a éstas³⁶.

d) El depósito fiscal como herramienta de facilitación del comercio internacional.- Hasta ahora, el depósito fiscal ante almacén general de depósito ha sido un facilitador el comercio internacional, en lo referente a la importación de insumos, particularmente considerando que le permite a proveedores extranjeros internar mercancía y colocarla en depósito fiscal, en tanto la enajenan a clientes residentes en México, o bien, la destinen a otro mercado distinto del mexicano, mediante el desistimiento del régimen.

En este sentido, a diferencia de otros regímenes aduaneros, el depósito fiscal ante almacenes generales de depósito tiene la peculiar característica de que las personas físicas o morales residentes en el extranjero están legitimadas para promover el régimen de depósito fiscal por conducto de agente aduanal, sin necesidad de estar

³³ Art. 119, quinto párrafo, LAduanera. Este mismo párrafo indica que pueden aplicar regulaciones y restricciones no arancelarias de manera específica al régimen aduanero en cuestión.

³⁴ Art. 119, primer párrafo, LAduanera.

³⁵ Art. 120, segundo párrafo, LAduanera.

³⁶ Art. 122, sexto párrafo, LAduanera.

registrados fiscalmente en el país, o de otra manera darse de alta en el mismo³⁷.

Esto ha permitido la posibilidad de que proveedores extranjeros envíen contenedores de mercancías al depósito fiscal, para su posterior enajenación por partes a los clientes mexicanos, según se vayan requiriendo. Lográndose ciertos volúmenes de inventario y rotación del mismo, esta práctica tiene el potencial de economizar y facilitar su adquisición por los clientes mexicanos, en beneficio del proceso productivo nacional.

Claro, para el residente en el extranjero no registrado en México, la facilitación sólo llega hasta permitir la introducción de las mercancías al depósito fiscal en almacén general de depósito, ya que tales proveedores extranjeros, sin registrarse debidamente como establecimiento permanente en territorio nacional, no podrán solicitar otros regímenes aduaneros para las mismas mercancías (particularmente, despachar la importación definitiva o temporal de esas mercancías les es legalmente imposible).

Esta incidencia facilitadora es visible aun en la LISR: para fines del ISR, no se considera que constituye establecimiento permanente para un residente en el extranjero, el depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país³⁸.

Cualquier entrega por el proveedor extranjero a un cliente residente en México, cabe señalar, es por definición "jurídica", al estar la mercancía en manos de un depositario (el almacén general de depósito) que deberá entregar la misma ahora a su nuevo dueño); en consecuencia, la entrega material será por el almacén general de depósito para su importación definitiva al país³⁹.

³⁷ Esto será "cumpliendo con los requisitos que establece el SAT a través de las Reglas de Comercio Exterior", según lo dispone el artículo 119 LA; específicamente la regla 4.5.4 dispone que "*para los efectos del antepenúltimo párrafo artículo 119 de la Ley, en el campo del pedimento, correspondiente al RFC, se anotará la clave EXTR920901TS4 y en el correspondiente al domicilio del importador, se anotará el de la bodega en el que las mercancías permanecerán en depósito fiscal, debiendo declarar el identificador que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22*".

³⁸ Art. 3, fracción V, LISR.

³⁹ El CCF define los tipos de entrega como sigue:

"Art. 2284. La entrega puede ser real, jurídica o virtual.

Esto es así aun cuando, conforme al artículo 14 del CFF, “se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante”.

De esta manera, los ingresos obtenidos por el proveedor extranjero por la enajenación de esas mercancías en territorio nacional no conciernen al fisco federal, al no ser atribuibles a un establecimiento permanente de un residente en el extranjero ni gravados, por ende, por México.

Esto es consistente con la naturaleza transitoria y facilitadora del régimen aduanero de depósito fiscal en almacenes generales de depósito, y con el efecto de subrogación en enajenaciones de bienes que se hallan en tal régimen aduanero, como a continuación lo puntualizamos.

e) Enajenación con subrogación.- El importador de las mercancías puede ser el propietario, destinatario o poseedor de las mismas⁴⁰, las cuales podrán ser igualmente adquiridas por terceros y residentes en el extranjero, siempre y cuando el almacén general de depósito que se trate manifieste su conformidad. El adquirente quedará entonces *subrogado* en los derechos y obligaciones correspondientes⁴¹.

Se trata de uno de dos casos de subrogación previstos por la LAduanera⁴², la cual dispone que en los casos que se prevea la subrogación, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes, y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario⁴³.

“La entrega real consiste en la entrega material de la cosa vendida, o en la entrega del título si se trata de un derecho.

“Hay entrega jurídica cuando aún sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador.

“Desde el momento en que el comprador acepte que la cosa vendida quede a su disposición, se tendrá por virtualmente recibido de ella, y el vendedor que la conserve en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario”.

⁴⁰ Arts. 35 y 52, LAduanera.

⁴¹ Art. 122, LAduanera.

⁴² El otro se encuentra en el artículo 63 de la LAduanera, respecto de la importación de mercancías al amparo de franquicias, exenciones o estímulos fiscales.

⁴³ Art. 55, LAduanera.

Es decir, se trata de una subrogación legal, por cuanto opera por ministerio de ley (con independencia de la voluntad de las partes de la compraventa de las mercancías que se hallan en depósito fiscal), y significa que el adquirente legalmente se sustituye en los derechos y obligaciones del enajenante, surgidos con motivo de la introducción de las mercancías en depósito fiscal, es decir, toma su lugar como si fuera la persona que introdujo las mercancías a depósito fiscal. Por tratarse de subrogación, esta transferencia de derechos y obligaciones de una persona a otra opera *ipso jure*, es decir, por mero efecto de la ley y sin necesidad de un convenio de cesión de derechos o de deudas entre el subrogado y el subrogante.

III. El IVA y el Depósito Fiscal de Mercancía de Importación

De manera semejante de como ocurre con las contribuciones de comercio exterior, tratándose del IVA, correspondiente a mercancías de importación que se hallan de depósito fiscal ante almacenes generales de depósito, el IVA se determina al ingreso de la mercancía al depósito fiscal, pero su pago se difiere hasta el momento de extracción de la mercancía del depósito fiscal, para su importación definitiva.

Ahora bien, conforme al art. 1º., fracción I, de la LIVA, la enajenación en territorio nacional de mercancías está gravada por el IVA a la tasa del 16%; conforme a su art. 10, primer párrafo, para los efectos de dicha LIVA, “se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante”.

En este contexto, para visualizar porque la enajenación de mercancía que se ubica en depósito fiscal en almacenes generales de depósito no causa IVA, no obstante que las mercancías se hallan en territorio nacional al momento de su entrega material a un adquirente residente en México que extrae la mercancía del depósito fiscal, es necesario atender a los varios aspectos que a continuación relacionamos.

a) Función del IVA a la Importación.- El IVA tiene por objeto deslizarse sobre el valor de la cadena de bienes y servicios dentro del mercado nacional, de manera que logre incidir en el consumidor final, el cual, al recibir el traslado del impuesto y no poder realizar su acreditamiento, lo absorbe económicamente. Sin embargo, la recaudación del mismo se da respecto de cada en la cadena de bienes o servicios que puede incidir el ese pago final por el consumidor final, correspondiente a cada contribuyente pagar la diferencia de IVA a la

tasa del 16% sobre sus insumos adquiridos o importados, y el IVA a su cargo por los bienes o servicios proporcionados a terceros por el contribuyente.

En este contexto, el IVA a la importación de bienes representa el pago del impuesto, como si hubiere sido trasladado por el proveedor extranjero al adquirente del bien o servicio importado. A la vez, tal IVA a la importación es acreditable por dicho adquirente.

Con el pago de tal IVA, queda solventado el IVA inicial correspondiente a la inserción de los bienes o servicios de importación en el flujo de las cadenas productivas del mercado nacional, flujo que es el expuesto a incidir en un consumidor final dentro del mercado nacional.

Es por ello que el IVA a la importación (fracción IV del artículo 1º de la LIVA) se distingue tan notablemente de los otros actos o actividades gravados en un aspecto esencial: es el único caso donde el *adquirente* de bienes o servicios (o en su caso poseedor de bienes de importación) es tanto el causante del IVA como el sujeto incidido económicamente con dicho IVA; tal IVA así causado lo debe pagar esa persona en su calidad de contribuyente directo al erario público, pero simultáneamente puede acreditarlo.

Esto no ocurre en los demás supuestos de causación del IVA, donde, como esquema general, los causantes del IVA son proveedores nacionales de bienes o servicios, sea por enajenación de bienes, prestación de servicios, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (fracciones I a III del artículo 1º de la LIVA). En estos casos, son esos enajenantes, prestadores u otorgantes quienes causan el impuesto; deben trasladarlo al adquirente, como incidido económicamente en la transacción; y donde el adquirente tiene el derecho al acreditamiento (salvo, entre otros casos⁴⁴, el caso del consumidor final).

No obstante, en ambos casos, importación, y los demás actos o actividades gravados, el adquirente o poseedor de los bienes, o receptor de los servicios, es el incidido económicamente con el importe del impuesto (16%), y con, en su caso, derecho al acreditamiento del mismo. De esta manera, se tiene una incidencia sobre el valor de

⁴⁴ Como otros casos, dentro de una cadena productiva de bienes o servicios, el adquirente de insumos identificados con la realización de actividades exentas del IVA no podrá acreditar el IVA que le trasladen sus proveedores, aunque no sea consumidor final.

insumos al 16%, ya sea para el adquirente de bienes o servicios en el mercado nacional, ya sea para el importador de los mismos.

b) Implicaciones del diferimiento del momento del pago del IVA causado en la importación, por la introducción de mercancías al régimen aduanero de depósito fiscal en almacenes generales de depósito.- Siguiendo el esquema general del IVA, se considera importación de bienes, la introducción de bienes al territorio nacional⁴⁵, aun cuando no se pagará el impuesto respecto de las mercancías que en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse⁴⁶.

Para fines del IVA, no se considera que se efectúa la importación en el momento de la introducción física de los bienes en territorio nacional (por ejemplo, cuando un navío cruza la línea divisoria entre aguas internacionales y el mar territorial), sino hasta el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en términos de dicha legislación aduanera.⁴⁷ Esto identificaría el momento de causación⁴⁸.

En cuanto a la determinación del IVA por la importación, se calcula sobre el valor de los bienes para fines del impuesto general de importación, más las demás contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar por dicha importación⁴⁹.

Ahora bien, en cuanto al momento del pago del IVA, tratándose de las importaciones de bienes tangibles, el pago se hace conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago de dicho impuesto general de importación se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito⁵⁰.

⁴⁵ Art. 24, fracción I, LIVA.

⁴⁶ Art. 25, fracción I, LIVA.

⁴⁷ Art. 26, fracción I, LIVA.

⁴⁸ No es un tema que ocupe a este artículo, pero esta situación derivada de la LIVA, y el análisis hecho en este artículo respecto del depósito fiscal en almacén general de depósito, implica que la enajenación antes del despacho aduanero es irrelevante para el sistema del IVA, ya que la mercancía en recinto fiscal antes de su despacho aduanero (con presentación del respectivo pedimento) puede ser objeto de retorno, sin incluso desistimiento de un régimen aduanero (Art. 92, LAduanera), o bien, de desistimiento de un régimen aduanero seleccionado (Art. 93, LAduanera).

⁴⁹ Art. 27, primer párrafo, LIVA.

⁵⁰ Art. 28, primer párrafo, LIVA.

Esto tiene el efecto de que la obligación de pagar el impuesto queda condicionada a la salida de los bienes del depósito fiscal para su importación definitiva al mercado nacional libre de bienes o servicios ("extracción" mediante pedimento G1), puesto que un desistimiento y retorno de la mercancía puesta en depósito fiscal (mediante pedimento K2) llevará a que nunca se perfeccione la obligación de pago, ya sea del impuesto general de importación, ya sea del IVA, ya que nunca se habrá dado uno de los elementos esenciales de la contribución, como lo es el momento de pago. En este sentido, incluso, consideramos que se hace operativa la fracción I del art. 25 de la LIVA, en el sentido de que no se pagará el IVA por las importaciones que no lleguen a consumarse.

c) Distinción entre causación, determinación y momento de pago del IVA - tratándose de mercancías en depósito fiscal en almacén general de depósito.- En este sentido, conviene puntualizar el alcance de una palabrita de alcances muy engañosos en la materia tributaria: la "causación" del impuesto. Frecuentemente se tiene la concepción de que causación significa la obligación ya perfeccionada de pago del impuesto. Sin embargo, contrario a lo que pudiera pensarse, en estricto sentido, la causación no significa tal surgimiento de una obligación efectiva de pago de un impuesto, sino solamente la sujeción de un sujeto pasivo a la regulación que una ley que establece un impuesto y, en su caso, al eventual pago de dicho impuesto⁵¹.

Esto obedece a los efectos de la articulación entre sí de los elementos esenciales de las contribuciones, los cuales son ocho y que consisten en:

- (i) Sujeto
- (ii) Objeto
- (iii) Base

⁵¹ Dicho de otro modo, un ingreso, acto o actividad puede estar "gravado" por una ley tributaria, pero no derivar en el caso de un pago del impuesto de que se trate. Por ejemplo, un ingreso puede estar gravado para fines del ISR, pero no ser base del impuesto si el ejercicio fiscal arroja una pérdida fiscal. En una situación semejante, puede darse un saldo a favor de IVA, cuando el impuesto acreditable excede del IVA a cargo, lo que no quiere decir que el valor de los actos o actividades del contribuyente no hayan estado gravados. Es decir, puede haber causación que no derive en pago efectivo de la contribución causada. En el caso del depósito fiscal en almacenes generales de depósito, se da la causación del IVA por la introducción de los bienes a territorio nacional y su introducción al régimen aduanero, pero no se da el momento de pago en caso de desistimiento del régimen aduanero y el retorno de las mercancías al extranjero.

- (iv) Tasa, tarifa o cuota
- (v) Momento de pago
- (vi) Lugar de pago, y
- (vii) Modo de pago

Si se articulan los dos primeros elementos, sujeto y objeto, se da la causación: se identifica la realización del objeto que la ley identifica como gravable en relación con una persona en particular, de manera que tal persona queda sujeta en principio a las disposiciones de esa ley⁵². Para la determinación (o cuantificación) del impuesto, se deben articular los siguientes dos: a la base se le aplica tasa, tarifa o cuota. Finalmente, la ley debe prever cómo cumplir con la obligación tributaria, definiendo momento, lugar y modo de pago. Estos últimos elementos corresponden a lo que el derecho de las obligaciones refiere como los parámetros de exactitud en el cumplimiento de las obligaciones.

La trascendencia de lo anterior es relevante en el caso que nos ocupa: el IVA por la introducción de bienes a territorio nacional y su despacho aduanero se *causa* en ese momento del despacho aduanero (presentación del pedimento A4 para introducción de los bienes a depósito fiscal en almacén general de depósito). Incluso, en ese momento, se *determina* (se cuantifica) el IVA que corresponde a esa importación. Sin embargo, no se ha definido, *ni su momento de pago ni si su momento de pago efectivamente se suscitará*, ya que en el caso del régimen aduanero depósito fiscal en almacenes generales de depósito, el momento de pago queda condicionado a que se dé la extracción de los bienes del depósito fiscal para su importación definitiva al país, y no se dará el momento de pago por desistimiento del régimen aduanero.

d) Conclusión de no causación del IVA por la enajenación de bienes en depósito fiscal en almacén general de depósito.- En el marco hasta ahora expuesto, la conclusión natural es que la enajenación de mercancías de importación colocada en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, en términos del artículo 122 de la LAduanera, no causa un IVA adicional y distinto al que corresponde pagar en caso de

⁵² Que no necesariamente deriva en una obligación de pago lo constata la figura de la exención, la cual solamente se puede dar en relación con situaciones que primeramente causan el impuesto.

que los bienes depositados se destinen finalmente al régimen de importación definitiva.

Ello obedece de manera esencial a la subrogación del adquirente en la posición jurídica de quien introdujo la mercancía de importación al depósito fiscal en almacén general de depósito, considerando tanto la naturaleza del régimen aduanero del depósito fiscal en almacenes generales de depósito y el sistema impositivo del IVA.

Dicha subrogación opera para efectos legales generales, esto es, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas en las leyes, y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario; y por ende el adquirente queda subrogado en la posición de causante del IVA a la importación, precisamente a consecuencia de la enajenación de dicha mercancía.

Esta subrogación se da además en el marco de la naturaleza y sistema del régimen aduanero del depósito fiscal en almacenes generales de depósito de la mercancía como uno de transición y facilitación, con la importación definitiva de la mercancía inconclusa y condicionada. Por ende, la subrogación es la consecuencia específica de esa enajenación del artículo 122 de la LAduanera, y excluye por ese efecto jurídico especial la configuración de la operación como una enajenación en territorio nacional para fines del IVA.

La conclusión parte, además, del sistema del IVA y la función de la incidencia del efecto económico del impuesto en la importación, en relación con, y a diferencia de los otros casos de actos o actividades gravados por el IVA (enajenación u otorgamiento del uso de bienes, o prestación de servicios en territorio nacional): el sistema del IVA presume la incidencia del impuesto sobre el valor de adquisición de insumos una sola vez. En el caso, esa incidencia se da a la entrega por el almacén general de depósito al adquirente de los bienes que se hallan en depósito fiscal, para su importación definitiva al país (pedimento G1), a través de la figura del pago del IVA a la importación definitiva de los insumos.

Conviene abundar sobre este aspecto de la incidencia económica del IVA, donde en cada etapa de la cadena productiva, sobre el valor logrado hasta la misma (el valor agregado habido hasta esa etapa), se calcula y repercute vía traslado el valor del impuesto a la siguiente etapa de la cadena productiva, y así sucesivamente hasta desembocar en la incidencia del impuesto en el consumidor final. Cada participante en la cadena productiva considera el IVA acreditable a la tasa del 16% sobre

sus insumos adquiridos o importados, y confronta tal valor con el de sus actos o actividades gravados a la misma tasa. Cuando la inserción de bienes o servicios a dicha cadena productiva proviene de la importación, la incidencia, a efecto de que se pueda medir adecuadamente el valor agregado en resultante de la etapa productiva a la que se incorporan los insumos de importación, es mediante el pago por el importador del IVA al gobierno federal sobre su valor al momento de su importación.

En este sentido, dentro del sistema del IVA, al IVA que se causa por la enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes en territorio nacional, le antecede el que los bienes de importación ya estén insertos en la cadena de bienes o servicios que pueden incidir en un consumo nacional, donde el IVA por su importación debe estar ya pagado.

Sin embargo, las mercancías habidas en depósito fiscal en almacén general de depósito conservan sólo una vocación latente y suspendida de ser insertas en esa cadena productiva, ya que primero es necesaria la extracción de las mercancías del depósito fiscal para su importación definitiva, pero donde siempre puede ocurrir el desistimiento del régimen aduanero o la importación temporal de las mercancías.

El IVA latente corresponde a la eventual y contingente importación definitiva de las mercancías que se hallan en el depósito fiscal, de manera que no son mercancías que se hallen en el flujo libre productivo de bienes o servicios que pueden tener incidencia en el consumo final de bienes o servicios por el consumidor final en el mercado nacional.

De esta manera, cuando el almacén general de depósito entrega la mercancía depositada al adquirente residente en México (con pedimento G1), es una "entrega para su importación definitiva al país", si así lo instruye el adquirente, puesto que siempre puede ser para su importación temporal en algún programa de comercio exterior tipo IMMEX (con pedimento E1 o E2), o para su retorno al extranjero por desistimiento del régimen aduanero (con pedimento K2). Si la entrega es para su importación definitiva al país, se cierra el ciclo de pago del IVA por la importación, según deriva de los artículos 24, fracción I, 25, fracción I, y 28, primer párrafo, de la LIVA.

Por otra parte, la conclusión referida es sistemáticamente consistente con el tratamiento para fines del ISR, de la utilización por residentes en el extranjero del régimen de depósito fiscal en los almacenes generales de depósito de mercancías para su entrega para su importación al país.

Como lo hemos puntualizado ya, este método operativo representa para el residente en el extranjero una presencia con inventario en México, y representa además una enajenación de mercancías en el país para fines fiscales generales⁵³. No obstante, no es constitutivo de un establecimiento permanente para el residente en el extranjero. De esta manera, los ingresos por esas enajenaciones en territorio nacional no son gravados por el ISR.

En este sentido, la LISR se refiere distintivamente a "la entrega de [mercancías en depósito fiscal] *para su importación al país*", de manera que presume perfectamente que las mercancías ya han sido físicamente introducidas al territorio nacional, pero no están, sino hasta esa entrega, en el flujo de bienes o servicios del mercado productivo nacional. Se trata de la entrega y efecto característicos del depósito fiscal en almacenes generales de depósito como régimen aduanero. En estos casos, el ingreso obtenido por ello por el residente en el extranjero no incumbe al fisco federal, es decir, no es un valor relevante para fines de ese impuesto. Esto es así no obstante que, conforme al penúltimo párrafo del artículo 14 del CFF, habría una enajenación en territorio nacional.

De manera concomitante, no se ve cómo debiera ser otro que el valor de las mercancías a su importación definitiva, el relativo como relevante para fines del IVA.

Esto es consistente con la naturaleza transitoria y facilitadora al comercio exterior, del régimen aduanero de depósito fiscal en los almacenes generales de depósito.

Visualizar que el efecto específico de una enajenación de bienes en depósito fiscal en almacén general de depósito es la subrogación del adquirente en el lugar del importador para fines del IVA, es consistente con la misma aproximación de la LISR, con la citada naturaleza transitoria y facilitadora del régimen aduanero en comento, y con el sistema impositivo del IVA.

De esta manera, el efecto específico de la enajenación de mercancías en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito es la subrogación

⁵³ Como lo hemos puntualizado ya, con una definición semejante a la utilizada por la LIVA, el penúltimo párrafo del artículo 14 del CFF señala que: "Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante".

respecto del IVA a la importación, no así la causación del IVA por la enajenación de bienes en territorio nacional.

IV. Programa de fiscalización a las enajenaciones de mercancías de importación en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito

a) Posición del SAT.- El programa de fiscalización sobre enajenaciones de bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito tiene por base que, aun cuando esté pendiente de pago del IVA a la importación, se realiza el supuesto por el cual se causa el IVA sobre la enajenación de bienes en territorio nacional, ya que, conforme al artículo 10 de la LIVA, para los efectos de dicha Ley, “se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante”.

Bajo esta premisa, el SAT argumenta que, tratándose de la enajenación que nos ocupa, se dan dos supuestos de causación: el correspondiente a la importación y otro, independiente, correspondiente a la enajenación en territorio nacional por parte del proveedor extranjero.

A la vez, por tratarse de una enajenación de bienes por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, procede la retención del IVA trasladable por el enajenante, por parte del adquirente, en términos del artículo 1-A, fracción IV, de la LIVA.

Esta posición se basa en una lectura literal y aislada de ciertas disposiciones de la LIVA.

b) Las inconsistencias de la posición del SAT.- Un elemento que define la necesidad de aplicación de métodos interpretativos de las leyes tributarias, alternativos al literal, para verificar su sentido y alcance, y lograr así su exacta aplicación, son resultados inconsistentes, inusuales o absurdos de la lectura literal de disposiciones de una ley tributaria. Al momento de haber incertidumbre sobre el alcance de una disposición tributaria, aun cuando ésta sea de aplicación estricta, es necesario acudir a los diversos métodos de interpretación para desentrañar su alcance preciso⁵⁴.

⁵⁴ En este sentido, ver la tesis de jurisprudencia: CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ERICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.—El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos

La posición del SAT logra estas inconsistencias de manera sobrada:

En el aspecto medular, la posición del SAT pasa por alto que, teniendo la enajenación de mercancía en depósito fiscal en términos del artículo 122 de la LAduanera, el efecto de definir el sujeto obligado en el pago del IVA a la importación de los bienes —si es que éstos finalmente se destinan a la importación definitiva— tendría además el efecto adicional e independiente de generar un diverso supuesto de causación por una enajenación de bienes en territorio nacional, forzando la convivencia e identidad de la misma enajenación como causa o razón de dos causaciones co-existentes del IVA, respecto del mismo valor (el valor del insumo), y respecto del mismo adquirente-importador.

El resultante “swap” de posiciones de causantes y responsables solidarios también es indicativo de las inconsistencias en la posición del SAT: por la misma enajenación, el proveedor extranjero pasaría, de ser sujeto obligado directo por el IVA a la importación, a ser obligado solidario del mismo; simultáneamente, por esa misma enajenación, pasa a ser obligado directo en una supuesta enajenación en territorio nacional. A la vez, en lo referente a la importación definitiva, el adquirente quedará como importador y obligador directo, pero tratándose de la supuesta enajenación en territorio nacional, quedará como obligado solidario. Todo por la misma enajenación, respecto del mismo insumo adquirido e importado por el contribuyente del IVA, aun cuando el insumo no ha sido importado definitivamente a territorio nacional.

La causación del IVA es, además, redundante: la misma enajenación determina dos causantes, y dos incidencias de IVA sobre el mismo valor de insumos. Lo cierto es que el sistema del IVA solamente pide una causación, y es la del IVA a la importación de bienes, ya que se dé ésta propiamente, al extraerse los bienes del depósito fiscal en almacén general de depósito para su importación definitiva al país.

esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Segunda Sala.—Tesis 2a./J. 133/2002 (Registro 185419).—Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Diciembre de 2002, pág. 238.

Más aún, es inconsistente la coincidencia de un supuesto IVA por la enajenación de bienes en territorio nacional, con el IVA pendiente por la extracción de bienes de depósito fiscal en almacén general de depósito, sea cual sea el destino final de los bienes depositados:

- a) Si se perfeccione la causación del IVA a la importación de los bienes, al ser extraídos del depósito fiscal para su importación definitiva al país, por el mismo valor se incide a la cadena productiva (en la persona del importador-adquirente) con un doble IVA, del 32%. Esto es una distorsión, ya que el sistema del IVA pide una incidencia única sobre el valor de cada insumo aplicado por el contribuyente del IVA en sus procesos productivos, a la tasa del 16%.
- b) Si se da el desistimiento del régimen aduanero y la mercancía es retornada al extranjero, nunca se perfeccionará la obligación del pago del IVA a la importación, pero habrá quedado un IVA por una enajenación en territorio nacional que ... nunca se identificó con la producción de bienes o servicios en territorio nacional.

Ambos son resultados económicamente absurdos dentro del sistema del IVA, que pide la aplicación de la confirmación del sentido de la LIVA conforme a diversos métodos de interpretación.

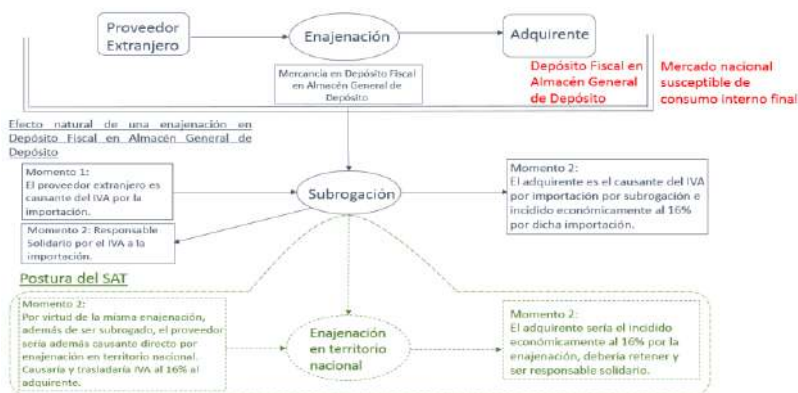
A la vez, la posición del SAT genera una incidencia de IVA sobre el valor de bienes que aún no se encuentran insertos de manera formal en la cadena productiva de bienes o servicios que puede desembocar en un consumo interno con incidencia en el consumidor final, fin último del sistema impositivo del IVA; y donde, dada la posibilidad del desistimiento del régimen aduanero por el adquirente, factiblemente podría nunca darse esa inserción de los bienes depositados en esa cadena productiva. De esta manera, tal posición rompe con el sistema del IVA, o si se quiere, con la ruta de causación e incidencia secuencial que es premisa de la LIVA, donde la medición del valor agregado en la cabeza de cada contribuyente se determina aplicando una vez la tasa del impuesto a insumos (bienes o servicios) adquiridos o importados, o los enajenados o proporcionados por el contribuyente⁵⁵.

⁵⁵ En un extremo, se podría argumentar, en tanto el enajenante residente en el extranjero sólo puede entregar *jurídicamente* la mercancía que se halla bajo la custodia del almacén general de depósito, de manera que éste es el que la entrega *material*, que no se da la causación del IVA por no realizarse el supuesto del art. 10 LIVA ("que en el país se realice la entrega material del bien *por el enajenante*"). Sin

Adicionalmente, lo cierto es que, en estricto sentido, considerar que la enajenación de bienes en depósito fiscal en almacén general de depósito causa el IVA por la enajenación en territorio nacional presenta un serio problema de identificación, para fines del acreditamiento, ya que la adquisición se puede ver como acto previo necesario y relacionado con la importación de bienes. En estos términos, en un extremo, podría concluirse que esa adquisición se identifica con la importación de bienes, siendo que en tal caso sería improcedente el acreditamiento del IVA retenido, ya que, conforme al artículo 5, fracción I, de la LIVA, para que sea acreditable, es requisito que el impuesto al valor agregado “corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley”. Este último es un punto interpretativo que el SAT ha convenientemente ignorado, puesto que derrota su tesis de una cómoda doble imposición, donde ambos IVA's (el de la importación y el de la adquisición) serían acreditables.

En este sentido, suponer que el IVA por la enajenación de los bienes en territorio nacional también se causa, por efecto de la misma enajenación que da lugar a la subrogación antes referida, trastoca el sistema del IVA, ya que invierte el orden de los factores, duplicándolos de manera redundante y de manera inconsistente con el propósito del IVA a la importación de bienes.

La siguiente gráfica es representativa de la posición del SAT y sus inconsistencias:



embargo, aun cuando consistente con la conclusión de este artículo, este argumento adicional es incidental y a mayor abundamiento.

No está de más añadir que nuestra opinión sobre este tema también halla soporte en la trayectoria histórica de la LIVA. De una manera altamente consistente entre su entrada en vigor y hasta 2014, el IVA requirió de la importación definitiva de la mercancía para que procediera el pago del IVA por dicha importación. Es decir, las importaciones temporales no causaban el IVA. Este tratamiento es consistente con un sistema impositivo alineado con la incidencia del mismo en el consumidor final *dentro* del mercado nacional de bienes o servicios. Por cuanto las importaciones temporales se relacionan con el retorno y por ende con un proceso productivo que culmina con un consumo habido en el extranjero, no son relevantes para fines de la recaudación a través del IVA. El diferimiento en el pago del IVA por destinar mercancías al depósito fiscal en los almacenes generales de depósito fue y es consistente con esta causación del IVA hasta que se diera realmente la importación definitiva.

Si bien para 2014 se dio una reforma significativa, en el sentido de gravar a ciertas importaciones temporales relacionadas con proceso productivos habidos en el país⁵⁶, con el pago efectivo del IVA⁵⁷, no obstante la identificación de las misma con un flujo productivo eventualmente identificado con la exportación, en lo referente a la importación definitiva y la incidencia del depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, la LIVA no tuvo cambio alguno, de manera que debe continuarse interpretando como correspondía hacerlo desde antes de las reformas indicadas para 2014. Es decir, corresponde interpretar las disposiciones aplicables como lo hacemos en este artículo.

V. Breve nota sobre el precedente 2013 en la materia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Con consideraciones que en mayor o menor grado son técnicamente o intuitivamente correctas, los precedentes jurisdiccionales en la materia

⁵⁶ Importaciones temporales destinadas a destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

Un entendimiento del sistema impositivo del IVA explica el porqué de las fuertes críticas sectoriales a la citada reforma para 2014, dada su inconsistencia con el sistema del IVA como un sistema impositivo con miras a la incidencia del impuesto en la persona del consumidor final dentro del mercado de bienes o servicios nacional.

⁵⁷ Se establecieron mecanismos de acreditamiento y garantía para evitar estas erogaciones; ver el artículo 28-A de la LIVA.

han tenido a ser favorables a la posición de los contribuyentes, esto es, que no se da la causación del IVA por enajenación de bienes en territorio nacional, respecto de las enajenaciones sujetas al artículo 122 de la LAduanera (mercancías en depósito fiscal en almacén general de depósito).

Sin embargo, en el año 2013 la Primera Sala de la SCJN emitió una tesis⁵⁸ donde sustentó lo contrario, concluyendo que, en el caso de bienes afectos al régimen de depósito fiscal, sí procedía la imposición de dos tasas de IVA: una por importación y otra por enajenación de las mercancías.

Destacamos que este precedente no aborda el tema sobre los aspectos esenciales que definen cuál debe ser la conclusión en la materia, que desarrollamos en el presente. Simplemente fue reactivo a ciertos argumentos, específicos e insuficientes, del contribuyente en el caso (un aspecto destacado fue si los bienes estaban, o debían considerarse como estando fuera de territorio nacional, aunque físicamente estuvieran dentro del mismo, en depósito fiscal; este aspecto es irrelevante en el análisis).

En particular, el precedente no aborda el propósito o la mecánica de IVA a la importación de bienes o servicios; su relación con los demás actos o actos gravados por el IVA; la correlación de la mecánica del IVA con el fin último del sistema impositivo del IVA (la incidencia económica del consumidor final dentro del mercado nacional); la naturaleza del régimen aduanero de depósito fiscal en los almacenes generales de depósito; la base de imposición trasladada a cada contribuyente productivo dentro de la cadena productiva de bienes o servicios, con potencial de incidir en un consumidor final dentro del mercado nacional; las implicaciones jurídicas, respecto de todo lo anterior, de la subrogación establecida en el artículo 122 de la LAduanera; entre otros. De hecho, carece de la calidad, profundidad y estructura analítica que sería de esperarse de un precedente proveniente de una de las Salas de la SCJN.

De esta manera, el precedente de la SCJN es omiso en los aspectos esenciales de análisis. En sus conclusiones, es sustantivamente contrario

⁵⁸ Tesis Aislada 2003438 de la Primera Sala de la SCJN "Valor agregado. La enajenación de bienes o mercancías que se encuentran en el régimen aduanero de depósito fiscal, causa el impuesto respectivo de conformidad con el artículo 10., fracción I, de la ley del impuesto relativo vigente en 2005." Abril de 2013.

al sistema impositivo y fines del IVA. Por ello, consideramos que no es relevante como referente técnico para la comprensión de la temática que nos ha ocupado, o para la conclusión jurisdiccional que finalmente deberá imperar en este tema, la cual debe reflejar un correcto entendimiento de, y respetar el sistema impositivo del IVA.

VI. Nota Final: Crítica a las políticas públicas detrás del programa de fiscalización del SAT

Finalmente, notamos lo cuestionable de la insistencia del SAT sobre la supuesta causación del IVA en una enajenación de bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, tanto a nivel de fomento económico como a nivel de incidencia recaudatoria.

En el primer aspecto, como hemos notado, el depósito fiscal de mercancías en almacenes generales de depósito es un facilitador del comercio internacional, agilizando y economizando la entrega de insumos en México. La doble incidencia de IVA's, así fueren acreditables para el adquirente, representa un incremento en la onerosidad financiera y administrativa de esas operaciones. No facilita los negocios; los complica y encarece.

En el segundo aspecto, es profundamente criticable, por disruptivo y sorpresivo, un programa de fiscalización en un tema donde el margen de interpretación a favor de la posición del fisco federal no es nada clara, y donde la práctica prolongada y consistente de actores productivos de buena fe ha sido plenamente conocida por la autoridad fiscal, en el sentido de que no se causaría el IVA por las enajenaciones en depósito fiscal comentadas.

Incluso, en tanto a decir del SAT el IVA pagado en la importación y cualquier IVA retenido sería acreditable, un 32% de IVA acreditable sobre la adquisición e importación del mismo insumo es atípica para el sistema impositivo del IVA y el beneficio de financiamiento transitorio para el fisco federal, considerando el IVA definitivamente recaudado, es totalmente transitorio.

Cómo es que nos beneficia a los gobernados la disrupción e inseguridad jurídicas generados, y el mensaje de emboscada tributaria en los supuestos mecanismos facilitadores al comercio exterior, queda como una interrogante sin respuesta más en nuestro actual entorno tributario.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2018

El 15 de noviembre de 2017, se publicó en el DOF, el Decreto por el que se expide la LIF para el Ejercicio Fiscal 2018, el cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2018 y contiene las siguientes peculiaridades:

Ingresos del Gobierno Federal⁵⁹

Conforme al artículo 152 de la LISR, se prevé que las tarifas de aplicables a personas físicas se deben actualizar una vez que la inflación acumulada supere el 10% desde la fecha en la que se actualizó por última vez. En ese sentido, en enero de 2017, la inflación acumulada desde diciembre de 2013 excedió el 10%, por lo que, de acuerdo con la LISR, la tarifa aplicable a las personas físicas debe actualizarse a partir del 1 de enero de 2018, mediante publicación que harán las autoridades fiscales.

Derivado del ajuste referido, se modifican en la LIF, las estimaciones de ingresos públicos presupuestados para 2018, proyectando obtener ingresos por un total de 5 billones 279 mil 667 millones de pesos, de los cuales, se estiman ingresos por recaudación de impuestos por 2 billones 957 mil 469 millones de pesos.

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

Recargos aplicables tratándose de prórroga en el pago de créditos fiscales⁶⁰

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

⁵⁹ Art. 1, LIF.

⁶⁰ Art. 8, LIF.

- a) Para el caso de recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales, se incrementa la tasa de 0.75% a 0.98% mensual sobre los saldos insolutos.
- b) En los casos que se autorice el pago a plazos:
 - (i) Cuando se trate de parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos se incrementa de 1% a 1.26% mensual.
 - (ii) Para parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, la tasa de recargos se incrementa de 1.25% a 1.53% mensual.
 - (iii) Si las parcialidades exceden de 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos se incrementa de 1.5% a 1.82% mensual.
 - (iv) Para el caso de mora, la tasa de recargos se incrementa de 1.13% a 1.47%.

En la exposición de motivos de la LIF para 2018 se señaló que incremento de las tasas de recargos y de pago en parcialidades se debe a que las mismas no habían sido revisadas ni modificadas en los últimos diez años, por lo cual podría existir desalineación entre el sistema financiero y las tasas de recargos de créditos fiscales, particularmente si se considera que han cambiado las condiciones financieras del país en este periodo.

Reducción de multas por autocorrección fiscal⁶¹

Al igual que se estableció para el ejercicio 2017, permanece el beneficio de reducción del 50% de las sanciones aplicables por incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago (multas formales), así como de aquéllas aplicables por la omisión de pagos provisionales, siempre que en tales casos se cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que el contribuyente corrija su situación fiscal;
- b) Que el pago correspondiente se efectúe después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, y antes de que se levante acta final en caso de

⁶¹ Art. 15, LIF.

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.

No serán objeto de estos beneficios las multas impuestas a los contribuyentes por la declaración de pérdidas fiscales en exceso y aquellas derivadas de infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación, tales como oponerse a que se practique la visita domiciliaria, no suministrar datos, contabilidad, el contenido de cajas de valores o elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales propias o de terceros, entre otras.

Beneficios para contribuyentes que han incurrido en infracciones de comercio exterior

No se incluye para el 2018 el beneficio de no imposición de la multa aplicable a contribuyentes que hayan incurrido en ciertas infracciones a las disposiciones aduaneras, específicamente en los casos en que no proceda el embargo precautorio de mercancías.

ESTÍMULOS FISCALES

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

IEPS/Contribuyentes consumidores de diésel y biodiésel⁶²

- 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

⁶² Art 16, LIF, apartado A, fracción I.

su consumo final como combustible en maquinaria o vehículos marítimos. 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.

Se amplía el estímulo referido a aquellas personas que importen diésel, biodiésel o sus mezclas, para su consumo final como combustible en maquinaria o vehículos marítimos.

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

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

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

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 Cuota⁶³

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, e incluso lo pagos provisionales en que se realicen los gastos.

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 fósiles⁶⁴

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.

⁶³ Art. 16, apartado A, fracción V, LIF.

⁶⁴ Art. 16, apartado A, fracción VI, LIF.

Concesiones mineras⁶⁵

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, el cual 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.

Disminución de PTU pagada para efectos de pagos provisionales⁶⁶

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 básicos⁶⁷

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 diferentes⁶⁸

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 cinematográfica⁶⁹

Permanece la opción de la aplicación de un crédito fiscal (autorizado por el Comité Interinstitucional) en contra de pagos provisionales de ISR,

⁶⁵ Art. 16, apartado A, fracción VII, LIF.

⁶⁶ Art. 16, apartado A, fracción VIII, LIF.

⁶⁷ Art. 16, apartado A, fracción IX, LIF.

⁶⁸ Art. 16, apartado A, fracción X, LIF.

⁶⁹ Art. 16, apartado A, fracción XI, LIF.

por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en producción cinematográfica nacional o en distribución de películas cinematográficas nacionales.

Constancias de retención⁷⁰

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.

EXENCIONES

ISAN/Enajenación e importación de automóviles nuevos

Se elimina la exención del pago del ISAN a las personas físicas o morales que enajenen o importen definitivamente automóviles nuevos cuya propulsión sea a través de baterías electrónicas recargables, así como aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

Lo anterior, puesto que a partir del 1º de enero de 2017, la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, estableció que no se pagará ISAN en la enajenación o importación definitiva de los automóviles señalados.

DTA/ Importación de gas natural⁷¹

Al igual que en el ejercicio fiscal 2017, se exime 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 comentario.

⁷⁰ Art. 16, apartado A, fracción XII, LIF.

⁷¹ Art. 16, apartado B, LIF.

ISR⁷²

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

Se disminuye de .58% a .46% la tasa de retención anual para el caso de los intereses pagados por instituciones del sistema financiero sobre el monto del capital que dé lugar al pago de intereses, detallándose la metodología empleada para obtener dicha tasa de retención.

MULTAS CNBV⁷³

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.

ESTÍMULO FISCAL DE RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL⁷⁴

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 2017.

⁷² Art. 21, LIF.

⁷³ Art. 22, LIF.

⁷⁴ Art. 23, LIF.

DEFINICIONES LIEPS ⁷⁵

Al igual que en la LIF para el 2017, se mantienen como definiciones en sustitución a las establecidas en la LIEPS, las relativas a: los combustibles automotrices, gasolina, diésel y combustibles no fósiles.

Se adiciona la definición de 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.

OBLIGACIONES SUSTITUTAS EN MATERIA DEL CFF, ISR Y DERECHOS ⁷⁶

La LIF para 2018 establece la adición de un artículo mediante el cual se regulan diversos aspectos de carácter fiscal, dentro de los cuales se encuentran:

- a) 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 información⁷⁷:
 - (i) Las operaciones financieras a las que se refieren los artículos 20 y 21 de la LISR.
 - (ii) Las operaciones con partes relacionadas.
 - (iii) Las operaciones relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

⁷⁵ Art. 24, LIF.

⁷⁶ Art. 25, LIF.

⁷⁷ Art. 25, fracción I, LIF.

- (iv) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- (v) Las referentes a: a) la enajenación y aportación de bienes y activos financieros; b) operaciones con países con sistema de tributación territorial; c) operaciones de financiamiento y sus intereses; d) pérdidas fiscales; e) reembolsos de capital; y, f) 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.

Al respecto, es importante señalar que en la Exposición de Motivos de la LIF para 2018, 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.)⁷⁸, 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 2018, la información que deberán presentar los contribuyentes en sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del CFF.

⁷⁸ *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.*

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 2018, la información que deberán presentar los contribuyentes en sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del CFF.

(vi) En cuanto a los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la CNBV, se establece lo siguiente⁷⁹:

- 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 2017 hubieren optado por pagar, más el 6% de dicha cuota.

En ningún caso los derechos a pagar para el ejercicio fiscal de 2018 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.

- 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 2017 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.

⁷⁹ Art. 25, fracción III, LIF.

En ningún caso los derechos a pagar para el ejercicio fiscal de 2018 podrán ser menores a la cuota mínima establecida en el señalado artículo 29-D de la LFD.

- 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.

(vii) Se prevé que aquellas personas físicas que tributen en el Título IV de la LISR que tengan su casa habitación en las zonas afectadas por los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017, no consideraran como ingresos acumulables aquellos que provengan de apoyos económicos o monetarios recibidos de personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, siempre que dichos donativos se destinen para la reconstrucción o reparación de casa habitación⁸⁰.

(viii) Igualmente, se establece que para los efectos del artículo 82, fracción I, de la LISR, las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en México, que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refiere el artículo 79, fracciones VI (Asistencia en favor de grupos vulnerables), X (Enseñanza), XI (Investigación científica o tecnología), XII (Artes), XIX (Investigación preservación de la flora y fauna), XX (Reproducción de especies en peligro de extinción) y XXV (Protección de diversos grupos) de la LISR, no requieren autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, siempre que dichas donaciones se destinen a apoyar a las personas afectadas por los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017⁸¹.

⁸⁰ Art. 25, fracción IV, LIF.

⁸¹ Art. 25, fracción V y Décimo Sexto Transitorio, LIF.

De esta forma, se convalidan los apoyos brindados por dichas organizaciones civiles y fideicomisos a las víctimas de los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017, aun cuando no formen parte de su objeto social.

REPORTE DE DONATARIAS AUTORIZADAS PUBLICADO POR LA SHCP ⁸²

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 2018 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 2017.

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 2018 en la página del SAT.

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 Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

⁸² Art. 31, LIF.

MODIFICACIONES A LA TARIFA DE LOS IMPUESTOS GENERALES A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN⁸³

Se aprueban las modificaciones a la Tarifa de los Impuestos Generales a la Importación y Exportación efectuadas por el Ejecutivo Federal durante el año 2017.

INFORMACIÓN ESTADÍSTICA DE LAS DECLARACIONES ANUALES DEL ISR⁸⁴

Al igual que en 2017, se establece la obligación para la SHCP, a través del SAT, de hacer pública la información estadística anónima de las declaraciones anuales del ISR de los contribuyentes personas físicas y morales. Igualmente, deberán publicarse por lo menos dos estudios sobre la evasión fiscal en México, en el que deberán participar instituciones académicas y organismos nacionales e internacionales.

⁸³ Art. Segundo Transitorio, LIF.

⁸⁴ Art. Décimo Noveno Transitorio, LIF.

ENERGÍA

I. CONTRATOS DE *FARM-OUT*

En el ámbito energético internacional el *farm-out* se identifica con una asociación estratégica entre una empresa que posee derechos relacionados con la exploración y extracción de hidrocarburos y uno o varios terceros a quienes se les transfieren esos derechos a cambio de una contraprestación.

Este esquema parte del supuesto de que una empresa efectivamente posee derechos en materia hidrocarburos, los cuales son susceptibles de valoración económica y pueden ser legalmente enajenados a terceros.

Los motivos para implementar un *farm-out* pueden ser muy diversos; por ejemplo, se puede buscar allegarse de tecnología de terceros, distribuir riesgos, compartir gastos, etc.

Con el propósito de implementar por vez primera un *farm-out*, PEMEX solicitó a la SE la Migración de ciertas Asignaciones que originalmente había obtenido en la Ronda "0" a Contratos para la Exploración y Extracción de Hidrocarburos y, de esta manera, permitir la asociación terceros para llevar a cabo dichas actividades.

Como resultado de lo anterior, durante 2017 se llevaron a cabo las licitaciones públicas a través de las cuales se buscó implementar por vez primera un *farm-out* entre PEMEX y terceros, a propósito de las áreas petroleras de Ayín-Batin, Cárdenas Mora y Ogarrio.

Como resultado de estas licitaciones públicas fueron dos empresas de origen extranjero quienes resultaron ganadoras y actualmente se encuentran en proceso de formalización de los contratos respectivos.

a) Naturaleza y derechos emanados de una Asignación.- La SE está facultada para otorgar a PEMEX Asignaciones para realizar la Exploración y Extracción de Hidrocarburos. Para ello, la SE deberá motivar que se trata del mecanismo más adecuado para el interés del Estado en términos de producción y garantía del abasto de Hidrocarburos.

El patrimonio de PEMEX se encuentra constituido, entre otros, por los bienes, derechos y obligaciones que se le hayan “asignado”. Ello supone que las Asignaciones constituyen actos administrativos de los cuales emanan, a favor de PEMEX, auténticos derechos relacionados con las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos referentes al Área de Asignación de que se trate; tan es así lo anterior, que PEMEX se encuentra facultado para ceder o incluso renunciar a las Asignaciones.

Al igual que como ocurre con otros actos administrativos de los cuales emanan derechos relativos a la explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público, los derechos emanados de las Asignaciones tienen un valor económico susceptible de ser cuantificado.

b) Migración de una Asignación a Contrato.- PEMEX se encuentra facultado para solicitar a la SE la migración de las Asignaciones a Contratos para la Exploración y Extracción de Hidrocarburos, siendo la SHCP la autoridad encargada de establecer los términos económicos de las migraciones.

La figura de la migración se identifica con la conocida en el ámbito energético internacional como *farm-out*, en tanto que busca permitir que terceros participen (mediante alianzas o asociaciones) en las actividades de Exploración y Extracción originalmente asignadas a PEMEX.

Al momento en el que PEMEX decide permitir que terceros participen en las actividades de Exploración y Extracción mediante la Migración de la Asignación a Contrato, voluntariamente renuncia a la exclusividad que dicha Asignación le otorga; para de esta manera, participar en conjunto con esos terceros mediante las figuras asociativas establecidas al efecto.

Esta renuncia/permisión voluntaria que PEMEX lleva a cabo implica la transmisión de un derecho de participación a favor de los terceros particulares. Ese derecho de participación surge en el momento preciso en el que voluntariamente PEMEX solicita a la SE la migración de la Asignación a Contrato, pues es en ese instante que dicho derecho de participación busca ser transmitido a un tercero (no determinado en ese momento, pero sí determinable a futuro mediante licitación pública).

El valor económico de ese derecho de participación será fijado por la SHCP, en los términos previamente referidos, y formará parte de las bases de licitación pública; de modo que cualquier interesado que desee participar en las licitaciones tendrá pleno conocimiento del monto que tendrá que pagar a PEMEX por la adquisición de dichos derechos.

Esta postura además de resultar acorde con la naturaleza económica de la figura del *farm-out*, también encuentra relación con el propósito principal de PEMEX, permitiéndole competir con eficacia en la industria energética, buscando de esta manera incrementar los ingresos del Estado y ejecutar satisfactoriamente un área estratégica.

c) Deducibilidad del pago por los derechos de participación.- Dado que el pago por los derechos resulta necesario para que los terceros puedan participar en el Consorcio, el pago por los derechos de participación debe ser considerado como un gasto estrictamente indispensable el cual es deducible en su totalidad. Al respecto, existen argumentos para sostener que dicho pago tiene la naturaleza de un gasto ordinario del ejercicio, o bien, la de una inversión en su modalidad de gasto diferido.

Dado que el pago por los derechos de participación tiene por objeto remunerar a PEMEX por la enajenación de esos derechos, dicho pago no debe ser considerado como un sobreprecio y, por ende, como un crédito comercial no deducible en términos de lo dispuesto por el artículo 28, fracción XII de la LISR.

Por esta misma razón, el pago por los derechos de participación tampoco debe ser considerado como una cantidad que tenga el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, en términos de lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXVI, LISR.

Consideramos que sería oportuno que el SAT aclarara a través de la RMF el tratamiento fiscal aplicable a pago por los derechos de participación, pues de esta manera se brindaría seguridad jurídica a los futuros inversionistas que deseen participar en este tipo de esquemas.

II. REGLAS EN MATERIA ENERGÉTICA PREVISTAS EN LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

Devolución de saldos a favor de IVA para contribuyentes que tengan la calidad de contratistas en términos de la Ley de Hidrocarburos

Para el ejercicio 2017 se modificaron las reglas en materia de acreditamiento de IVA en periodos preoperativos. Dentro de estas nuevas reglas se establece que el periodo preoperativo tendrá una

duración máxima de un año y que en caso de que no se inicien las actividades gravadas en dicho lapso, se deberá reintegrar el monto de las devoluciones que se hayan obtenido, debidamente actualizado.

Se estableció también una definición de erogaciones en periodos preoperativos tratándose de industrias extractivas similar a la prevista en la LISR, en el sentido de que estas erogaciones comprenden la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Estas reglas especiales se justificaron en el argumento de que este tipo de industrias presentan particularidades y riesgos que son diferentes a otras industrias tales como que las inversiones de capital son cuantiosas y los procesos de maduración de los proyectos son significativamente mayores a otras industrias; ello aunado al hecho de que no existe certeza de que las actividades de prospección para determinar la posible existencia de yacimientos sean exitosas.

En la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modificaron las Reglas 2.3.18. y 10.21., para establecer que los Contratistas que ejerzan la opción establecida en el artículo 5, fracción VI, inciso b) de la LIVA (solicitar la devolución del IVA en el mes siguiente aquél en que se realicen los gastos e inversiones conforme a la estimativa correspondiente) deberán presentar la solicitud de devolución en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones.

No obstante, se permite que la primera solicitud se presente con posterioridad siempre y cuando el contribuyente no hubiere realizado actos o actividades por los que va a estar obligado al pago del IVA o a la realización de actividades a la tasa del 0%. En el mes en que se presente la primera solicitud deberán presentarse también las demás solicitudes que correspondan a los meses anteriores al mes en que se presente dicha solicitud.

Finalmente, en caso de ejercer esta opción, se entiende que el período preoperativo inició en el mes en que se debió haber presentado la primera solicitud de devolución.

Modificaciones a las reglas aplicables a fideicomisos de inversión en energía e infraestructura / FIBRA E

A través de la FIBRA E se busca financiar a las empresas con proyectos que ya generan flujos estables en materia energética y de

infraestructura, siendo congruentes y coadyuvando con los objetivos buscados con la Reforma Energética.

La estructura de la FIBRA E emplea diversas características propias de las *Master Limited Partnerships* (MLPs) estadounidenses, cuya fuente primordial de inversión son los flujos de efectivo. Una de las principales ventajas que ofrecen las MLPs en comparación con otras empresas que cotizan en bolsa es la eliminación de un nivel de tributación.

Para la implementación de la FIBRA E se incorporan (con varias excepciones) elementos propios de las FIBRAS Inmobiliarias.

Mediante las FIBRAS E inversionistas públicos y privados podrán monetizar activos, siendo aplicable un régimen de tributación especial que reduce la carga tributaria, permitiendo un funcionamiento tributariamente flexible.

El fin primordial de la FIBRA E es invertir en acciones de personas morales mexicanas, residentes en México para efectos fiscales, que desarrollen ciertas actividades exclusivas, dentro de las que se encuentran, entre otras, los proyectos de inversión en infraestructura implementados a través de concesiones en materia de aeródromos civiles (excluyendo los de servicio particular).

Uno de los requisitos de la FIBRA E es que, en ningún caso, más del 25% del valor contable promedio anual de sus activos no monetarios esté invertido en activos nuevos. Para estos efectos, se entiende por activos nuevos los que tengan menos de 12 meses de haber sido puestos en operación en México.

En la Sexta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modificó la Reglas 3.21.3.2. con el propósito de establecer que no se considerarán como activos nuevos para efectos del porcentaje antes aludido, los activos que se destinen a la construcción de un aeródromo civil que tenga por finalidad sustituir totalmente a otro aeródromo civil.

Esta regla también fue modificada con la finalidad de establecer que se considerará que las personas morales cumplen con los requisitos necesarios para calificar bajo este esquema, en aquellos casos en que sea propietaria de cuando menos el 90% de las acciones de otra persona moral que reúna los demás requisitos aplicables y la actividad exclusiva de ambas personas morales sea referente a aeródromos civiles. En estos casos, se considerarán los ingresos acumulables de ambas personas morales para los efectos de determinar el porcentaje

del 90%. Para estos efectos, se podrá incluir como un ingreso acumulable obtenido por la actividad referida, la parte del resultado fiscal del ejercicio de una persona moral que corresponda a la otra persona moral.

En la Sexta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modificó la Reglas 3.21.3.3. con el propósito de establecer las particularidades del régimen fiscal aplicable a las personas morales referidas en el párrafo anterior, esto es, aquellas que sean propietarias cuando menos del 90% de las acciones de otra persona moral que cumpla con los requisitos aplicable y cuya actividad exclusiva sea referente a aeródromos civiles. Las reglas principales aplicables a dichas personas morales son las siguientes:

- a) La Regla 3.21.3.3., fracción I, inciso f) de la RMF, establece que en caso de que a la fecha en que se adquiriera la primera acción por parte de la FIBRA E, los activos monetarios de la persona moral de que se trate representen más del 5% de sus activos totales, la totalidad de sus activos monetarios deberá considerarse distribuida a los accionistas que se tenían previo a la adquisición por parte del fideicomiso, conforme a lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley del ISR, como si se hubiera reembolsado a los accionistas en la proporción a su tenencia accionaria.

En la Sexta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se precisa que ambas personas morales podrán excluir de los activos monetarios, los que se destinen a la construcción de un aeródromo civil que tenga por finalidad sustituir totalmente otro aeródromo civil, para efectos de la limitante.

- b) A los accionistas de las personas morales tenedoras de por lo menos el 90% de las acciones las acciones de otra persona moral que cumpla con los requisitos aplicable y cuya actividad exclusiva sea referente a aeródromos civiles, les será aplicable el régimen fiscal especial para las personas morales que sean objeto de inversión de la FIBRA E, establecido en la Regla 3.21.3.3., fracción I de la RMF.
- c) La Regla 3.21.3.3., fracción III de la RMF, establece que la fiduciaria de la FIBRA E, para la determinación del resultado fiscal, deberán considerar como ingreso acumulable la parte del resultado fiscal del ejercicio fiscal que les corresponda de la persona moral, de acuerdo con su tenencia accionaria promedio

en dicho ejercicio fiscal. La tenencia accionaria promedio se determinará sumando la participación diaria en el periodo y dividiendo el total de la suma entre el número de días del periodo.

En la Sexta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se precisa que en el caso de las personas morales tenedoras de por lo menos el 90% de las acciones las acciones de otra persona moral que cumpla con los requisitos aplicable y cuya actividad exclusiva sea referente a aeródromos civiles, la fiduciaria deberá considerar como ingreso acumulable, la parte del resultado fiscal del ejercicio fiscal que le corresponda de la persona moral, en la proporción de las utilidades que tenga derecho a percibir de dicha persona moral en dicho ejercicio fiscal que provengan de la realización de las actividades referentes a aeródromos civiles.

- d) Para determinar la ganancia o la pérdida por la enajenación de acciones que a favor de la FIBRA E realicen las personas morales tenedoras de por lo menos el 90% de las acciones las acciones de otra persona moral que cumpla con los requisitos aplicable y cuya actividad exclusiva sea referente a aeródromos civiles, además de considerar que se enajenan proporcionalmente los terrenos, activo fijo o gastos diferidos que sean propiedad de dicha persona moral, también se considerará que se enajena proporcionalmente el monto de los activos que se destinen a la construcción de un aeródromo civil que tenga por finalidad sustituir totalmente otro aeródromo civil, al momento de la enajenación de las acciones de dicha persona moral.
- e) La FIBRA E podrá podrán adquirir las acciones de las personas morales tenedoras de por lo menos el 90% de las acciones las acciones de otra persona moral que cumpla con los requisitos aplicable y cuya actividad exclusiva sea referente a aeródromos civiles, mediante la aportación de capital para la suscripción de nuevas acciones. Para tales efectos, los activos monetarios aportados por dicho fideicomiso a la persona moral cuyas acciones se suscriben se destinarán a la construcción de un aeródromo civil que tenga por finalidad sustituir totalmente a otro aeródromo civil.

Comprobantes fiscales por los costos, gastos o inversiones efectuados por consorcios

En la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modificaron las fracciones III, VI y X de la Regla 10.6. de la RMF, para establecer los siguientes requisitos adicionales que deben contener el CFDI que expida el operador del consorcio a favor de cada uno de los integrantes del mismo a fin de amparar los costos, gastos e inversiones efectuados derivados de la ejecución del contrato para la exploración y extracción de hidrocarburos que corresponda:

- a) Se deberá indicar, en su caso, el número de pedimento a través del cual se haya efectuado la importación respectiva, la clave del pedimento, la clave de la forma de pago de éste, el IVA pagado y, en su caso, cualquier otro impuesto pagado en el pedimento.
- b) Importe de cada uno de los costos, gastos o inversiones efectuados que integran el total del monto del CFDI emitido al integrante del consorcio y que se encuentran amparados en el CFDI expedido a favor del operador del consorcio.

Adicionalmente, se deberá señalar el monto total de costo, gasto o inversión, según corresponda, así como el monto total del IVA, en su caso, que conste en el emitido al operador del consorcio. De igual forma, se deberá señalar la clave en el RFC del proveedor que expidió el CFDI a favor del operador del consorcio, con el que se encuentra vinculado el costo, gasto o inversión.

- c) El monto de la retención del ISR, del IVA y en su caso de otros impuestos, que consten en el CFDI expedido a favor del operador del consorcio.

Pagos mensuales del derecho de extracción de hidrocarburos

En la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modifica la Regla 10.10. de la RMF, con el propósito de establecer nuevas reglas aplicables a los pagos mensuales del derecho de extracción de hidrocarburos.

El cambio principal consiste en que los Asignatarios, a cuenta del pago mensual que corresponda, pagarán como mínimo un monto equivalente al 80% del pago correspondiente al mes inmediato anterior al que

corresponda el pago, siempre que se efectúe a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. El pago restante, en su caso, se realizará a más tardar el día 25 del mes posterior a aquél a que corresponda el pago.

En caso de que de la aplicación de los pagos antes referidos resulte saldo a favor, el Asignatario podrá compensarlo contra los pagos posteriores del propio derecho.

Cuota del Impuesto por las Actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos por fracción de mes

En la Primera y Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, se modifica la Regla 10.14. de la RMF, con la finalidad de precisar que se entenderá que el inicio de las actividades destinadas a la producción comercial de hidrocarburos se presenta al momento en que la CNH apruebe y surta efectos la notificación al contratista o asignatario del primer plan de desarrollo para la extracción del área contractual o de asignación que corresponda.

También se establece que la CNH proporcionará al SAT la información de la fecha de notificación del primer plan de desarrollo para la extracción de hidrocarburos que haya aprobado a cada asignatario o contratista, de conformidad con la ficha de trámite 8/LISH "Aviso de la notificación de los planes de desarrollo para la extracción de hidrocarburos aprobados por la Comisión Nacional de Hidrocarburos para la determinación del IAEEH", contenida en el Anexo 1-A de la RMF.

III. CRITERIOS NORMATIVOS EN MATERIA ENERGÉTICA

Ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, por arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, con fuente de riqueza en territorio nacional

En este criterio se establece que el SAT ha detectado que algunos contribuyentes que realizan pagos a residentes en el extranjero sin EP en territorio nacional por concepto de arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, relacionados con las actividades de exploración o extracción de hidrocarburos, consideran erróneamente que los ingresos derivados de dichas operaciones no

están sujetos a una retención del ISR, por considerar que no existe fuente de riqueza en territorio nacional conforme a la LISR.

36/ISR/NV Ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, por arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, con fuente de riqueza en territorio nacional.

El artículo 167, primer párrafo de la Ley del ISR establece que tratándose de ingresos por regalías se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México o cuando se paguen las mismas por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El penúltimo párrafo del citado artículo señala que las personas que deban hacer pagos por el concepto referido, están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

El artículo 15-B, primer párrafo del CFF señala que se considerarán regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos.

De esta forma, los ingresos por el arrendamiento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo relacionados con las actividades de exploración o extracción de hidrocarburos a que se refiere el artículo 4, fracciones XIV y XV de la Ley de Hidrocarburos, derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de los equipos referidos en el artículo 15-B, primer párrafo del CFF y tienen fuente de riqueza en territorio nacional cuando dichas embarcaciones o artefactos se aprovechan en México. También existe fuente de riqueza en territorio nacional, cuando quien realice el pago por dicho concepto, sea un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Al respecto, se ha detectado que algunos contribuyentes que realizan pagos a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional por concepto de arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, relacionados con las actividades de exploración o extracción de hidrocarburos a que se refiere el

artículo 4, fracciones XIV y XV de la Ley de Hidrocarburos, consideran que los ingresos derivados de dichas operaciones no están sujetos a una retención del ISR, por considerar que no existe fuente de riqueza en territorio nacional conforme a la Ley del ISR.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- (i) Quienes, de conformidad con la Ley del ISR, no efectúen la retención y el entero de dicho impuesto correspondiente a los pagos que realicen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por concepto de arrendamiento o fletamento a casco desnudo, cuando los bienes objeto de estos sean aprovechados en territorio nacional, o cuando el pago respectivo sea realizado por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- (ii) Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional que, de conformidad con la Ley del ISR, consideren que los ingresos que obtengan por concepto de arrendamiento o fletamento a casco desnudo, no tienen fuente de riqueza en territorio nacional, cuando los bienes objeto de aquellos sean aprovechados en territorio nacional, o cuando el pago respectivo sea realizado por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- (iii) Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de las prácticas anteriores.

IV. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2018

a) Pagos mensuales del derecho de extracción de hidrocarburos.-
Se reforma el artículo 7 de la LIF para establecer una nueva regla en el sentido de que los pagos mensuales del derecho de extracción de hidrocarburos, previstos en el artículo 44 de la LISH, se realizarán a más tardar el día 25 del mes posterior a aquel a que corresponda el pago; cuando el mencionado día sea inhábil, el pago se deberá realizar al siguiente día hábil. Dichos pagos serán efectuados al FMP.

b) Compensación de saldos a favor del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.- El artículo 25, fracción II de la LIF establece una nueva regla a través de la cual se clarifica que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 56 de la LISH, cuando en la declaración de los pagos mensuales del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos resulte saldo a favor del contribuyente, se podrá compensar contra los pagos posteriores del propio impuesto a cargo del contribuyente. Dicha compensación deberá realizarse conforme a lo previsto en el artículo 17-A del CFF, considerándose el periodo comprendido desde el mes en el que se obtenga la cantidad a favor, hasta el mes en el que se realice la compensación.

V. LISTADO DE PUBLICACIONES EN MATERIA ENERGÉTICA DURANTE 2017

A continuación, se presenta un listado de los decretos, acuerdos, avisos y, en general, las disposiciones relevantes en materia energética publicadas en el DOF durante el ejercicio 2017:

FECHA	TÍTULO	AUTORIDAD
DOF: 03/01/2017	NOTA Aclaratoria al Acuerdo que establece el cronograma de flexibilización de precios de gasolinas y diésel previsto en el artículo Transitorio Décimo Segundo de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2017, publicado el 26 de diciembre de 2016.	COMISIÓN REGULADORA DE ENERGÍA

DOF: 05/01/2017	ESTATUTO Orgánico de Pemex Exploración y Producción.	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 05/01/2017	ESTATUTO Orgánico de Pemex Perforación y Servicios.	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 10/01/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 11 al 17 de enero de 2017.	SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
DOF: 17/01/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 18 al 24 de enero de 2017.	SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
DOF: 23/01/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-209-SCFI-2016, Industria del gas-Conexión integral y conexión flexible que se utilizan en instalaciones de aprovechamiento de Gas L.P. o Gas Natural-Especificaciones y métodos de prueba (Cancelará a la NOM-014-SESH-2013).	SECRETARÍA DE ECONOMÍA
DOF: 24/01/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 25 al 31 de enero de 2017.	SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DOF: 24/01/2017	ACUERDO por el que la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos, hace del conocimiento los contenidos normativos, normas oficiales mexicanas y otras disposiciones que regulan las emisiones, descargas, el aprovechamiento de recursos naturales y, en general, todos los impactos ambientales relevantes que puedan producir las obras y actividades de las estaciones de gas licuado de petróleo para carburación, a efecto de que sea procedente la presentación de un informe preventivo en materia de evaluación del impacto ambiental.	SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 24/01/2017	DISPOSICIONES administrativas de carácter general que establecen los Lineamientos para llevar a cabo las Auditorías Externas a la operación y el desempeño de los Sistemas de Administración de Seguridad Industrial, Seguridad Operativa y Protección al Medio Ambiente aplicables a las actividades del Sector Hidrocarburos.	SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 30/01/2017	LINEAMIENTOS por los que se establecen los requisitos y el procedimiento para celebrar alianzas o asociaciones en las que se lleve a cabo la cesión del control corporativo y de gestión o del control de las operaciones, respecto de los contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos.	COMISIÓN NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 31/01/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de febrero de 2017.	SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
DOF: 03/02/2017	DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 03/02/2017	ACUERDO por el que se establece el Sistema para el Ingreso, Evaluación y Resolución de Manifestaciones de Impacto Ambiental y Trámites derivados en forma electrónica (MIA-E) y se definen los trámites que podrán realizarse a través de dicho sistema.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 07/02/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 8 al 14 de febrero de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 07/02/2017	ANEXOS de los Lineamientos por los que se establecen los requisitos y el procedimiento para celebrar alianzas o asociaciones en las que se lleve a cabo la cesión del control corporativo y de gestión o del control de las operaciones, respecto de los contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 09/02/2017	ACUERDO Núm. A/058/2016 por el que la Comisión Reguladora de Energía define entre otros criterios, el criterio de interpretación administrativa en relación con las tarifas aprobadas para el servicio público de transmisión correspondientes a los años 2016-2018 contenidas en el Acuerdo A/045/2015.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 10/02/2017	DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 10/02/2017	ACUERDO por el que se reforma el Anexo II del diverso por el que se dan a conocer las regiones en que se aplicarán precios máximos al público de las gasolinas y el diésel, así como la metodología para su determinación, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 13/02/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que establece el criterio de interpretación respecto a la actividad de distribución por medios distintos a ducto de petrolíferos e interpreta para efectos administrativos la guarda, contenida dentro de la actividad de distribución prevista en la Ley de Hidrocarburos.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 14/02/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 15 al 21 de febrero de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 17/02/2017	DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 17/02/2017	ACUERDO por el que se modifica el diverso por el que se dan a conocer las regiones en que se aplicarán precios máximos al público de las gasolinas y el diésel, así como la metodología para su determinación, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 21/02/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, así como los precios máximos al público de dichos combustibles cuando se opte por aplicar dicho estímulo, correspondientes al periodo comprendido del 22 al 28 de febrero de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 21/02/2017	TÉRMINOS para la administración de los contratos de producción independiente.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 21/02/2017	AVISO por el que se dan a conocer las tarifas de operación del Centro Nacional de Control de Energía para el periodo que comprende del 1 febrero al 31 de diciembre de 2017.	CENTRO NACIONAL DE CONTROL DE ENERGIA
DOF: 22/02/2017	RESUMEN de las Políticas, Bases y Lineamientos en Materia de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 23/02/2017	ACUERDO que determina los lugares de concentración pública para la verificación de las instalaciones eléctricas.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 24/02/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 28/02/2017	AVISO por el que se da a conocer la política de confiabilidad, establecida por la Secretaría de Energía.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 01/03/2017	ACUERDO que abroga el diverso por el que se determina el concepto de demanda y los requisitos para la agregación de Centros de Carga para ser considerados como Usuarios Calificados publicado el 26 de enero de 2016 y establece el concepto de demanda y los términos bajo los cuales los Usuarios Finales que pertenezcan a un grupo de interés económico podrán agregar sus Centros de Carga para ser considerados como Usuarios Calificados.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 01/03/2017	ACUERDO Núm. A/058/2016 por el que la Comisión Reguladora de Energía define entre otros criterios, el criterio de interpretación administrativa en relación con las tarifas aprobadas para el servicio público de distribución correspondientes a los años 2016-2018 contenidas en el Acuerdo A/074/2015.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 02/03/2017	DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 02/03/2017	RESOLUCIÓN por la que la Comisión Reguladora de Energía actualiza la metodología para la determinación del Costo Total de Corto Plazo (CTCP).	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 03/03/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 03/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican,	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

	correspondientes al periodo que se especifica.	
DOF: 06/03/2017	RESOLUCIÓN que autoriza de forma transitoria la facturación, cobranza y pago a través de mandatarios comunes por parte de los participantes de mercado, transportistas y distribuidores ante el CENACE.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 07/03/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía por la que expide las disposiciones administrativas de carácter general, los modelos de contrato, la metodología de cálculo de contraprestación y las especificaciones técnicas generales, aplicables a las centrales eléctricas de generación distribuida y generación limpia distribuida.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 07/03/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que autoriza temporalmente a Tesoro México Supply & Marketing, S. de R. L. de C. V., utilizar un procedimiento alternativo para medir el número de cetano al establecido en la Tabla 7 Especificaciones del diésel de la Norma Oficial Mexicana NOM-016-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los petrolíferos.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 07/03/2017	CONVOCATORIA número CNH-A2-AYIN-BATSIL-C1/2017 para el proceso de Licitación Pública Internacional CNH-A2-AYIN-BATSIL/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 08/03/2017	ACUERDO por el que se delega en las Direcciones Generales de Gestión de Exploración y Extracción de Recursos Convencionales; de Gestión de Transporte y Almacenamiento; y de Gestión Comercial, de la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos, la facultad que se indica.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

DOF: 08/03/2017	PROGRAMA de Supervisión 2017 para la verificación de instalaciones, vehículos, equipos y actividades de permisionarios de transporte, distribución y expendio al público de gas licuado de petróleo.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 10/03/2017	ACUERDO por el que se modifica el diverso por el que se dan a conocer las regiones en que se aplicarán precios máximos al público de las gasolinas y el diésel, así como la metodología para su determinación, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 10/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 10/03/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 13/03/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que expide la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-007-CRE-2017, Sistemas de medición de energía eléctrica. Especificaciones y métodos de prueba para medidores multifunción y transformadores de instrumento.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 14/03/2017	NOTA Aclaratoria al Acuerdo Núm. A/058/2016 por el que la Comisión Reguladora de Energía define entre otros criterios, el criterio de interpretación administrativa en relación con las tarifas aprobadas para el servicio público de distribución correspondientes a los años 2016-2018 contenidas en el Acuerdo A/074/2015, publicado el 1 de marzo de 2017.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD

DOF: 15/03/2017	ACUERDO mediante el cual la Comisión Nacional de Hidrocarburos establece el calendario que determina los días de suspensión de labores y el horario de atención al público para el 2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 15/03/2017	ACUERDO CNH.E.02.002/17, por el que la Comisión Nacional de Hidrocarburos emite los formatos oficiales para la entrega de la información o documentación correspondiente a las solicitudes, autorizaciones, avisos, notificaciones, informes y reportes relacionados con la regulación que en los propios formatos se indica.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 16/03/2017	DISPOSICIONES administrativas de carácter general que establecen los Lineamientos en materia de seguridad industrial, seguridad operativa y protección al medio ambiente para realizar las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos en Yacimientos No Convencionales en tierra.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 17/03/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 17/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 21/03/2017	RESOLUCIÓN por la que la Comisión Reguladora de Energía establece un criterio transitorio de estimación de registros de medición cinco-minutal de energía eléctrica para los contratos de interconexión legados, a fin de que el transportista y el distribuidor estén en condiciones de proporcionar información en los casos en que tales registros no estén disponibles.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 24/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 24/03/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 27/03/2017	CONVOCATORIA a todas las personas físicas y morales interesadas en fungir como Testigo Social en los procesos de negociación entre los asignatarios, contratistas, autorizados, permisionarios o interesados en el caso de la industria eléctrica y los propietarios o titulares de las tierras, bienes o derechos, para el desarrollo de los proyectos en materia de hidrocarburos y de la industria eléctrica en el país.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 30/03/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que difiere el término del primer periodo para dar cumplimiento a la obligación de muestreo y la determinación de especificaciones de calidad de los petrolíferos de la NOM-016-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los petrolíferos, a cargo de los permisionarios de expendio al público de gasolinas y diésel.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 31/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de abril de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 31/03/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 31/03/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 31/03/2017	AVISO por el que se da a conocer los requisitos para la adquisición de Certificados de Energías Limpias en 2020, 2021 y 2022 establecidos por la Secretaría de Energía.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 31/03/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que aprueba la Convocatoria para que los laboratorios de ensayo o prueba, radicados en el extranjero obtengan el registro para evaluar la conformidad de la Norma Oficial Mexicana NOM-014-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los petroquímicos, publicada el 9 de noviembre de 2016.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 31/03/2017	DISPOSICIONES administrativas de carácter general que establecen los Lineamientos en materia de Seguridad Industrial, Seguridad Operativa y Protección al Medio Ambiente, para el transporte terrestre por medio de Ductos de Petróleo, Petrolíferos y Petroquímicos.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

DOF: 03/04/2017	NOTA Aclaratoria al Programa de Supervisión 2017 para la verificación de instalaciones, vehículos, equipos y actividades de permisionarios de transporte, distribución y expendio al público de gas licuado de petróleo, publicado el 8 de marzo de 2017.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 07/04/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 07/04/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 07/04/2017	ACTUALIZACIÓN de las tarifas que aplicará la Comisión Federal de Electricidad por el servicio público de distribución de energía eléctrica durante el periodo que comprende del 1 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 10/04/2017	REGLAMENTO para el Transporte Seguro de Material Radiactivo.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 12/04/2017	RESOLUCIÓN por la que se modifica el numeral 2. Campo de aplicación de la Norma Oficial Mexicana NOM-028-ENER-2010, Eficiencia energética de lámparas para uso general. Límites y métodos de prueba, publicada el 6 de diciembre de 2010.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 12/04/2017	ESTATUTO Orgánico de la Comisión Federal de Electricidad.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF:13/04/2017	NORMA Oficial Mexicana NOM-025/1-NUCL-2017, Requisitos para equipo de radiografía industrial gamma. Parte 1: requisitos generales.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 14/04/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía por el que se interpreta la obligación adicional (1) de la Tabla 5. Especificaciones generales de las gasolinas, así como el Segundo Transitorio de la Norma Oficial Mexicana NOM-016-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los petrolíferos, para efectos del cumplimiento del parámetro aditivo detergente dispersante en gasolinas.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 14/04/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que modifica la fracción IV de los Considerandos Décimo y Undécimo del Acuerdo Núm. A/027/2016, por el que establece los criterios bajo los cuales se podrá eximir a los permisionarios y solicitantes de permiso de transporte por medio de ducto de gas natural de la obligación de realizar una temporada abierta para la asignación de capacidad por ampliación, extensión o por el desarrollo de un nuevo sistema.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 17/04/2017	RESOLUCIÓN por la que la Comisión Reguladora de Energía expide las Disposiciones administrativas de carácter general que establecen los términos para solicitar la autorización para la modificación o transferencia de permisos de generación de energía eléctrica o suministro eléctrico.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 17/04/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que actualiza los valores de los parámetros, en términos de las disposiciones 5 y 6 del Anexo Único de la Resolución RES/998/2015 por medio de la cual la Comisión Reguladora de Energía expide la metodología para la determinación de los precios máximos de gas natural objeto de venta de primera mano.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 21/04/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 21/04/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 25/04/2017	POLÍTICAS y Lineamientos para la utilización del Sistema de Contrataciones Electrónicas Pemex (SISCEP).	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 02/05/2017	CONVOCATORIA número CNH-A3-CÁRDENAS MORA-C2/2017 para el proceso de Licitación Pública Internacional CNH-A3-CÁRDENAS MORA/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 02/05/2017	CONVOCATORIA número CNH-A4-OGARRIOC3/2017 para el proceso de Licitación Pública Internacional CNH-A4-OGARRIO/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 04/05/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 04/05/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 04/05/2017	REGLAMENTO de la Ley de Transición Energética.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 04/05/2017	DISPOSICIONES Administrativas de carácter general en materia de eficiencia energética en los inmuebles, flotas vehiculares e instalaciones industriales de la Administración Pública Federal 2017.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 04/05/2017	ESTATUTO Orgánico de Pemex Etileno.	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 09/05/2017	MANUAL de Organización General de la Comisión Nacional de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 11/05/2017	LINEAMIENTOS para el otorgamiento de concesiones o asignaciones de agua subterránea salada proveniente de captaciones ubicadas en la proximidad del litoral.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 11/05/2017	AVISO por el que se prorroga por un plazo de seis meses contados a partir del 16 de mayo de 2017, la vigencia de la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-002-ASEA-2016, Que establece los métodos de prueba y parámetros para la operación, mantenimiento y eficiencia de los sistemas de recuperación de vapores de gasolinas en estaciones de servicio para expendio al público de gasolinas, para el control de emisiones, publicada el 14 de noviembre de 2016.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 17/05/2017	AVISO por el que se prorroga por un plazo de seis meses contados a partir del 26 de mayo de 2017, la vigencia de la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-003-ASEA-2016, Especificaciones y criterios técnicos de Seguridad Industrial, Seguridad Operativa y Protección al Medio Ambiente para el Diseño, Construcción, Pre-arranque, Operación y Mantenimiento de las instalaciones terrestres de Almacenamiento de Petrolíferos, excepto para Gas Licuado de Petróleo, publicada el 24 de noviembre de 2016.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

DOF: 17/05/2017	AVISO mediante el cual se informa de la publicación de las Políticas, Bases y Lineamientos en materia de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios de la Comisión Nacional de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 17/05/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que determina la Zona Geográfica de Tabasco, en el Estado de Tabasco, para fines de distribución de gas natural.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 22/05/2017	DECRETO por el que se reforma el Reglamento de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 23/05/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que exime a los permisionarios de las actividades de transporte, almacenamiento, distribución y expendio al público de petrolíferos, de presentar el resultado de los dictámenes para comprobar el cumplimiento de las especificaciones de calidad de los petrolíferos conforme a la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-005-CRE-2015, Especificaciones de calidad de los petrolíferos, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones como permisionarios durante el año 2016.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 26/05/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 26/05/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 26/05/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que aclara el alcance de la obligación de presentar información diaria establecida en el numeral segundo de las disposiciones administrativas de carácter general que establecen los formatos para la presentación de información diaria por parte de los permisionarios de comercialización de gas natural.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 30/05/2017	REFORMAS, adiciones y derogaciones al Estatuto Orgánico de Pemex Fertilizantes.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 31/05/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de junio de 2017.	SECRETARIA DE CREDITO PUBLICO
DOF: 31/05/2017	ACUERDO por el que la Secretaría de Energía emite el Programa Especial de la Transición Energética.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 02/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 02/06/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 02/06/2017	AVISO General por el que se da a conocer el cambio de domicilio de la Oficialía de Partes del Centro Nacional de Control del Gas Natural.	CENTRO NACIONAL DE CONTROL DE GAS NATURAL
DOF: 07/06/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-028-ENER-2017, Eficiencia energética de lámparas para uso general. Límites y métodos de prueba.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 09/06/2017	RESPUESTA a los comentarios recibidos al Proyecto de Norma Oficial Mexicana NOM-021-ENER/SCFI-2016, Eficiencia energética y requisitos de seguridad al usuario en acondicionadores de aire tipo cuarto. Límites, métodos de prueba y etiquetado	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 12/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que precisa el alcance y las obligaciones aplicables a los permisos de comercialización que se otorguen a los contratistas de exploración y extracción de hidrocarburos.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 12/06/2017	ACUERDO por el que se emite el Manual de Subastas de Mediano Plazo.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 16/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 16/06/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 16/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que deja sin efectos la metodología para la determinación de los precios máximos de gas natural objeto de venta de primera mano, aprobada mediante la resolución RES/998/2015, y elimina el precio máximo de gas natural objeto de venta de primera mano para que se determine bajo condiciones de libre mercado.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 16/06/2017	DISPOSICIONES administrativas de carácter general que establecen los Lineamientos para la conformación, implementación y autorización de los Sistemas de Administración de Seguridad Industrial, Seguridad Operativa y Protección al Medio Ambiente aplicables a las actividades de Expendio al Público de Gas Natural, Distribución y Expendio al Público de Gas Licuado de Petróleo y de Petrolíferos.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 22/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los resultados del estudio técnico de las aguas nacionales subterráneas del acuífero Ojos Negros, clave 0208, en el Estado de Baja California, Región Hidrológico-Administrativa Península de Baja California.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 22/06/2017	ACUERDO por el que se delega en las Direcciones Generales de Gestión de Exploración y Extracción de Recursos Convencionales; de Gestión de Exploración y Extracción de Recursos No Convencionales Marítimos; de Gestión de Transporte y Almacenamiento; y de Gestión Comercial, de la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos, la facultad que se indica.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 23/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 23/06/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 23/06/2017	ACUERDO por el que se emite la Guía Operativa de la Cámara de Compensación para Contratos asignados a través de Subastas de Largo Plazo.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 23/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que modifica la Norma Oficial Mexicana NOM-016-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los petrolíferos, con fundamento en el artículo 51 de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 27/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía por el que se emite el aviso en cumplimiento del resolutivo segundo de la Resolución RES/996/2015, para efectos de la entrada en vigor del régimen de reserva de capacidad y de los términos y condiciones generales para las ventas de primera mano de gas natural.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 27/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía por el que se expiden las Reglas de Operación del Consejo Consultivo de la Comisión Reguladora de Energía.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 28/06/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-R02-L01/2016.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 28/06/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que determina la Zona Geográfica de Lara Grajales-San José Chiapa, en los estados de Puebla y Tlaxcala, para fines de distribución de gas natural.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 29/06/2017	PROYECTO de Modificación a la Norma Oficial Mexicana NOM-050-SEMARNAT-1993, Que establece los niveles máximos permisibles de emisión de gases contaminantes provenientes del escape de los vehículos automotores en circulación que usan gas licuado de petróleo, gas natural u otros combustibles alternos como combustibles, para quedar como Norma Oficial Mexicana NOM-050-SEMARNAT-2017, Que establece los límites máximos permisibles de emisión de gases contaminantes provenientes del escape de los vehículos automotores en circulación que usan gas licuado de petróleo, gas natural u otros combustibles alternos.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 29/06/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que modifica el Reglamento Interno de la Comisión Reguladora de Energía.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 30/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de julio de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/06/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/06/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 07/07/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 07/07/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 11/07/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que determina la Zona Geográfica de Campeche, en el Estado de Campeche, para fines de distribución de gas natural.	COMISIÓN REGULADORA DE ENERGÍA
DOF: 11/07/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que determina la Zona Metropolitana de Mérida, en el Estado de Yucatán, como zona geográfica para fines de distribución de gas natural.	COMISIÓN REGULADORA DE ENERGÍA
DOF: 12/07/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-004-ASEA-2017, Sistemas de recuperación de vapores de gasolinas para el control de emisiones en estaciones de servicio para expendio al público de gasolinas-Métodos de prueba para determinar la eficiencia, mantenimiento y los parámetros para la operación.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 14/07/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 14/07/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 17/07/2017	ACUERDO por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Comisión Reguladora de Energía que se mencionan.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 18/07/2017	ACUERDO por el que se designa al responsable de la Unidad de Transparencia y se constituye el Comité de Transparencia de la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos.	SECRETARIA DEL MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 19/07/2017	AVISO mediante el cual se informa de la publicación de las Políticas, Bases y Lineamientos en materia de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios de la Comisión Reguladora de Energía.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 20/07/2017	CUARTA Convocatoria número CNH-R02-C04/2017 para el Proceso de Licitación Pública Internacional CNH-R02-L04/2017, respecto de la Ronda 2.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 21/07/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 21/07/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 21/07/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-R02-L02/2016.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 21/07/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-R02-L03/2016.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 25/07/2017	AVISO mediante el cual se informa de la publicación del Manual de Integración y Funcionamiento del Subcomité Revisor de Convocatorias de la Comisión Nacional de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 26/07/2017	ACUERDO CNH.E.29.002/17 mediante el cual se modifican, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interno de la Comisión Nacional de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 28/07/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de agosto de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 28/07/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 28/07/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 01/08/2017	RESPUESTA a los comentarios del Proyecto de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-003-ASEA-2016, Distribución de gas natural y gas licuado de petróleo por ductos, publicado el 12 de septiembre de 2016. (Continúa de la Segunda Sección).	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES

DOF: 04/08/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 04/08/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 07/08/2017	NOTA Aclaratoria a la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-003-ASEA-2016, Especificaciones y criterios técnicos de Seguridad Industrial, Seguridad Operativa y Protección al Medio Ambiente para el Diseño, Construcción, Pre-Arranque, Operación y Mantenimiento de las instalaciones terrestres de Almacenamiento de Petrolíferos, excepto para Gas Licuado de Petróleo, publicada el 24 de noviembre de 2016.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 08/08/2017	NORMA Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-004-ASEA-2017, Especificaciones y requisitos en materia de seguridad industrial, seguridad operativa y protección al medio ambiente para el diseño, construcción, pre-arranque, operación, mantenimiento, cierre y desmantelamiento de estaciones de servicio con fin específico para el expendio al público de gas licuado de petróleo, por medio del llenado parcial o total de recipientes portátiles a presión.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 10/08/2017	ESTATUTO Orgánico de Pemex Logística.	PETROLEOS MEXICANOS

DOF: 16/08/2017	ACUERDO CNH.E.31.001/17 mediante el cual la Comisión Nacional de Hidrocarburos modifica los artículos 15, primer párrafo y las fracciones I y II; 26, en su encabezado; 27 y 39, y adiciona una fracción III al artículo 15 y un segundo párrafo al artículo 26 de las Disposiciones administrativas de carácter general, en materia de autorizaciones para el reconocimiento y exploración superficial de hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 18/08/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 18/08/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 18/08/2017	NORMA Oficial Mexicana NOM-003-ASEA-2016, Distribución de gas natural y gas licuado de petróleo por ductos.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 25/08/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 25/08/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 28/08/2017	CÓDIGO de Conducta de Petróleos Mexicanos, sus Empresas Productivas Subsidiarias y, en su caso, Empresas Filiales.	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 29/08/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que emite las Reglas de Operación del Comité Consultivo de Confiabilidad.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 30/08/2017	LINEAMIENTOS para la protección y conservación de las aguas nacionales en actividades de exploración y extracción de hidrocarburos en yacimientos no convencionales.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 31/08/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de septiembre de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 01/09/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 01/09/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 04/09/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-009-NUCL-2017, Determinación y aplicación del índice de transporte para materiales radiactivos y del índice de seguridad con respecto a la criticidad para el transporte de sustancias fisionables.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 04/09/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-014-NUCL-2017, Categorías de bultos, sobreenvases y contenedores de carga que contengan material radiactivo: marcado, etiquetado y rotulado.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 14/09/2017	ACUERDO por el que se reforman los Lineamientos para la Integración y Funcionamiento del Comité de Transparencia, así como para la Operación del Módulo de Atención en Materia de Transparencia del CENACE.	CENTRO NACIONAL DE CONTROL DE ENERGIA
DOF: 15/09/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 15/09/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 18/09/2017	CONVOCATORIA número CNH-A5-NOBILIS-MAXIMINO-C4/2017 para el Proceso de Licitación Pública Internacional CNH-A5-NOBILIS-MAXIMINO/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 21/09/2017	ACUERDO por el que se declaran como días inhábiles los días 19 y 20 de septiembre para la práctica de actuaciones y diligencias de procedimientos que se desarrollen ante la Comisión Nacional de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 21/09/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía por el que se declaran como días inhábiles los días del 19 al 22 de septiembre para la práctica de actuaciones y diligencias de procedimientos que se desarrollen ante la Comisión Reguladora de Energía, se suspende el cumplimiento de	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

	obligación de presentación de reportes del 19 al 24 de septiembre y se instruye a los permisionarios de expendio al público de petrolíferos en estación de servicio para que apliquen los precios máximos al público autorizados para el 19 de septiembre de 2017.	
DOF: 22/09/2017	RESPUESTA a los comentarios recibidos al Proyecto de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-029-ENER-2016, Eficiencia energética de fuentes de alimentación externa. Límites, métodos de prueba y marcado.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 22/09/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 22/09/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 26/09/2017	ACUERDO por el que la Comisión Reguladora de Energía expide por segunda vez consecutiva la Norma Oficial Mexicana de Emergencia NOM-EM-007-CRE-2017, Sistemas de medición de energía eléctrica. Especificaciones y métodos de prueba para medidores multifunción y transformadores de instrumento.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 28/09/2017	MANUAL General de Organización del Centro Nacional de Control del Gas Natural.	CENTRO NACIONAL DE CONTROL DEL GAS NATURAL

DOF: 04/10/2017	AVISO de consulta pública del Proyecto de Norma Mexicana PROY-NMX-B-516-CANACERO-2017.	SECRETARIA DE ECONOMIA
DOF: 09/10/2017	ACUERDO por el que se da a conocer el cambio de domicilio de la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 09/10/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-012-ENER-2017, Eficiencia energética de unidades condensadoras y evaporadoras para refrigeración. Límites, métodos de prueba y etiquetado.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 09/10/2017	AVISO mediante el cual se informa de la publicación de diversas normas internas administrativas en la Normateca Interna del Centro Nacional de Control del Gas Natural.	CENTRO NACIONAL DE CONTROL DEL GAS NATURAL
DOF: 11/10/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que delega a los jefes de las unidades de gas natural, de gas licuado de petróleo y de petrolíferos, en el ámbito de sus respectivas competencias, la facultad de aprobar o negar los ajustes anuales a las tarifas máximas aprobadas por el Órgano de Gobierno.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 13/10/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 13/10/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 13/10/2017	CRITERIO No. 01/2017 CPIFP de aplicación general en materia de administración del patrimonio inmobiliario federal, correspondiente al mejor uso y aprovechamiento de los yacimientos de hidrocarburos determinados como económicamente inviables para su extracción.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 16/10/2017	ACUERDO por el que se emite el Manual de Costos de Oportunidad.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 17/10/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-A2-AYIN-BATSIL/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 17/10/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-A3-CÁRDENAS MORA/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 17/10/2017	FALLO de la Licitación Pública Internacional CNH-A4-OGARRIO/2017.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 17/10/2017	ACUERDO por el que se hace del conocimiento a los Regulados con Estaciones de Servicio de expendio al público de Petrolíferos (diésel y gasolinas) los casos en que procede la presentación de Informe Preventivo dentro del trámite de evaluación de impacto ambiental y los mecanismos de atención.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 19/10/2017	DECLARATORIA de cancelación de las Normas Mexicanas NMX-J-068-1981 y NMX-J-232-1981.	SECRETARIA DE ECONOMIA

DOF: 23/10/2017	DECLARATORIA de vigencia de la Norma Mexicana NMX-J-538-4-2-ANCE-2017.	SECRETARIA DE ECONOMIA
DOF: 25/10/2017	AVISO por el que la autoridad investigadora de la Comisión Federal de Competencia Económica inicia la investigación por denuncia identificada bajo el número de expediente DE-023-2017, por la posible comisión de prácticas monopólicas absolutas en el mercado de la producción, distribución y/o comercialización de wathhorímetros adquiridos por la Comisión Federal de Electricidad.	COMISION FEDERAL DE COMPETENCIA ECONOMICA
DOF: 27/10/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 27/10/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 27/10/2017	NORMA Oficial Mexicana NOM-029-ENER-2017, Eficiencia energética de fuentes de alimentación externa. Límites, métodos de prueba, marcado y etiquetado.	SERETARIA DE ENERGIA
DOF: 30/10/2017	ACUERDO por el que la Comisión Reguladora de Energía expide la Convocatoria para la aprobación de unidades de verificación en materia de petrolíferos y petroquímicos, y establece los plazos de resolución correspondientes.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 02/11/2017	PROYECTO de Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-006-ASEA-2017, Especificaciones y criterios técnicos de seguridad industrial, seguridad operativa y protección al medio ambiente para el diseño, construcción, pre-arranque, operación, mantenimiento, cierre y desmantelamiento de las instalaciones terrestres de almacenamiento de petrolíferos y petróleo, excepto para gas licuado de petróleo.	SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES
DOF: 03/11/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 03/11/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 08/11/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que establece los Lineamientos de máxima visibilidad de precios vigentes e identificación de combustibles en estaciones de servicio de expendio al público de gasolinas y diésel.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 08/11/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que establece el procedimiento para la rectificación de errores de cálculo aritmético, de concepto y materiales en sus acuerdos y resoluciones.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 09/11/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que determina la zona geográfica de la Península, en los estados de Yucatán y Quintana Roo, para fines de distribución de gas natural.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 10/11/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 10/11/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 13/11/2017	ACUERDO por el que se emite el Manual de Programación de Salidas.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 14/11/2017	CATÁLOGO de equipos y aparatos para los cuales los fabricantes, importadores, distribuidores y comercializadores deberán incluir información sobre su consumo energético; así como los formatos para la entrega de la información.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 21/11/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía por el que se emite el criterio de interpretación del concepto "necesidades propias", establecido en el artículo 22 de la Ley de la Industria Eléctrica, y por el que se describen los aspectos generales aplicables a la actividad de Abasto Aislado.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 21/11/2017	ACUERDO por medio del cual la Comisión Reguladora de Energía aclara la forma de aplicar lo establecido en el Resolutivo Segundo de la Resolución RES/143/2017 por la que se actualizó la metodología para la determinación del Costo Total de Corto Plazo (CTCP).	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 21/11/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que modifica la disposición 39.1. y el Apartado 7 de las Disposiciones administrativas de carácter general en materia de acceso abierto y prestación de los servicios de transporte por ducto y almacenamiento de petrolíferos y petroquímicos, aprobada mediante la Resolución RES/899/2015 y modificada mediante la Resolución RES/184/2016.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 21/11/2017	ACUERDO por el que la Comisión Reguladora de Energía expide la Convocatoria para la aprobación de laboratorios de prueba en materia de petrolíferos y petroquímicos y establece los plazos de resolución correspondientes.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 23/11/2017	ACUERDO por el que se emite el Manual de Pronósticos.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 24/11/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 24/11/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 24/11/2017	DECLARATORIA de vigencia de la Norma Mexicana NMX-J-724-ANCE-2017.	SECRETARIA DE ECONOMIA

DOF: 28/11/2017	ACUERDO por el que se modifica el cronograma de flexibilización de precios de gasolinas y diésel establecido por la Comisión Reguladora de Energía mediante el Acuerdo A/059/2016.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 29/11/2017	DECRETO por el que se modifica el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 29/11/2017	ACUERDO por el que se da a conocer la metodología para determinar el estímulo fiscal en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a los combustibles que se indican.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 29/11/2017	MODIFICACIÓN a las disposiciones generales en materia de adquisiciones, arrendamientos, contratación de servicios y ejecución de obras de la Comisión Federal de Electricidad y sus empresas productivas subsidiarias.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a establecer el mecanismo de fijación de las tarifas finales de energía eléctrica del suministro básico	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se autorizan las tarifas finales de energía eléctrica del suministro básico a usuarios domésticos.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se autorizan las tarifas finales del suministro básico de estímulo 9-CU y 9-N.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se autorizan las tarifas finales del suministro básico de estímulo acuícola.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los estímulos fiscales a la gasolina y al diésel en los sectores pesquero y agropecuario para el mes de diciembre de 2017.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 30/11/2017	ACUERDO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de las Reglas de carácter general para definir los métodos de ajuste del valor de los hidrocarburos de los derechos sobre hidrocarburos.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 04/12/2017	ACUERDO que modifica al diverso por el que se establece la clasificación y codificación de Hidrocarburos y Petrolíferos cuya importación y exportación está sujeta a Permiso Previo por parte de la Secretaría de Energía.	SECRETARIA DE ECONOMIA
DOF: 04/12/2017	ACUERDO por el que se emite el Manual de Requerimientos de Tecnologías de la Información y Comunicaciones para el Sistema Eléctrico Nacional y el Mercado Eléctrico Mayorista.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 05/12/2017	ESTATUTO Orgánico de Petróleos Mexicanos.	PETROLEOS MEXICANOS
DOF: 06/12/2017	ACUERDO de la Comisión Reguladora de Energía que amplía el plazo para presentar la información referente a la comercialización de gas natural, en términos de la Resolución RES/882/2015 en la que se establecen los formatos para la presentación de información por parte de los permisionarios de comercialización de hidrocarburos, petrolíferos y petroquímicos.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA

DOF: 06/12/2017	RESOLUCIÓN de la Comisión Reguladora de Energía que expide las Disposiciones administrativas de carácter general que establecen los términos para la inscripción en el Registro de Usuarios Calificados y la operación y funcionamiento del mismo.	COMISION REGULADORA DE ENERGIA
DOF: 06/12/2017	ESTATUTO Orgánico de CFE Transmisión.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 08/12/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 08/12/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 12/12/2017	ESTATUTO Orgánico de CFE Generación I.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD
DOF: 12/12/2017	ACUERDO por el que se emite la Política Pública de Almacenamiento Mínimo de Petrolíferos.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 13/12/2017	ACUERDO por el que se modifica el plazo máximo de respuesta al trámite SENER-09-010 de no objeción para la adquisición de combustibles aéreos con fines distintos a los aeronáuticos, inscrito en el Registro Federal de Trámites y Servicios, que corresponde aplicar a la Secretaría de Energía.	SECRETARIA DE ENERGIA

DOF: 13/12/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los días de suspensión de labores en la Secretaría de Energía.	SECRETARIA DE ENERGIA
DOF: 14/12/2017	ACUERDO Delegatorio por el que la Comisión Nacional de Hidrocarburos autoriza a la Oficialía Mayor para suscribir los contratos de donación de inmuebles en los que se construirán las sedes de la Litoteca Nacional de la Industria de Hidrocarburos.	COMISION NACIONAL DE HIDROCARBUROS
DOF: 15/12/2017	ACUERDO por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 15/12/2017	ACUERDO por el cual se dan a conocer los montos de los estímulos fiscales aplicables a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, correspondientes al periodo que se especifica.	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DOF: 15/12/2017	ESTATUTO Orgánico de CFE Generación IV.	COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD

TESIS

TESIS SEJUFE

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La LISR prevé deducciones personales autorizadas para personas físicas residentes en el país que obtengan de los ingresos regulados en el Título IV de ese ordenamiento (salarios, asimilados a salarios, ingresos por actividades empresariales y profesionales, por arrendamiento, por enajenación de bienes, por adquisición de bienes, por intereses, por la obtención de premios, dividendos, y otros ingresos).

Las deducciones personales autorizadas para las personas físicas que tributan en los regímenes fiscales antes mencionados son: los honorarios médicos y gastos hospitalarios, gastos funerarios, ciertos donativos no onerosos ni remunerativos, intereses de créditos hipotecarios, aportaciones complementarias a fondos de retiro, seguro de gastos médicos, gastos destinados al transporte escolar de descendientes en línea recta y pagos por concepto de impuesto local sobre ingresos por salarios.

Por la naturaleza y destino de las erogaciones mencionadas, es claro que las deducciones personales que pueden efectuar las personas físicas tienen por objeto satisfacer cuestiones necesarias para la subsistencia humana.

No obstante lo anterior, el 1 de enero de 2014, entró en vigor una nueva LISR y, con ella, el artículo 151 que prevé limitantes a las deducciones personales referidas. En concreto, el último párrafo de este precepto, establece que el monto de estas deducciones que pueden efectuar los contribuyentes se encuentra limitado a la cantidad que resulte menor entre 4SMGV elevados al año (\$98,000.00) o del 10% del total de sus ingresos (incluyendo aquellos por los que no se pague ISR).

Muchos contribuyentes consideraron que estas limitantes resultan violatorias a las garantías de proporcionalidad, justicia tributaria y al derecho al mínimo vital; este último concepto (en términos de los criterios emitidos por la propia SCJN) significa que el legislador debe de respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso,

correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas. En ese sentido, se promovieron juicios de amparo indirecto, a efecto de controvertir la constitucionalidad de esta disposición.

En marzo de 2017, la Segunda Sala de la SCJN resolvió este debate constitucional con los siguientes criterios de jurisprudencia:

- a) Las deducciones personales no son deducciones estructurales y, por tanto, el legislador no está obligado a permitir su deducción total para aminorar la base gravable. Esto es así, pues este tipo de gastos no están vinculados directamente con la generación de ingresos, por lo que se encuentran en el ámbito de libertad de configuración en materia tributaria por constituir gastos fiscales⁸⁵.
- b) El hecho de que las deducciones personales de cierta forma estén relacionadas con derechos fundamentales o servicios básicos, no implica que el legislador esté obligado a garantizar un derecho constitucionalmente tutelado para exigir el beneficio tributario de permitir la deducción sin limitación alguna. En ese sentido (razonó la SCJN), no hay violación al derecho al mínimo vital⁸⁶.
- c) El concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son aplicables tanto al Título II "De las personas morales", como al Título IV "De las personas físicas", ambos de LISR. Ello, en virtud de que en para ambos casos, el objeto del impuesto son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad entendida como los ingresos aminorados por los gastos en que se incurrió para su obtención⁸⁷.

⁸⁵ "RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL. Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 821.

⁸⁶ *Ídem*.

⁸⁷ "RENTA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO." Jurisprudencia 2A./J.

- d) Las deducciones personales son gastos fiscales que no están relacionados con la obtención de un ingreso público, sino que son concesiones de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. Por tanto, este tipo de deducciones no son estructurales, pues aun cuando ocasionan un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo⁸⁸.
- e) Derivado de lo anterior, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica. Por tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la LISR es violatorio al principio de proporcionalidad tributaria⁸⁹.
- f) En relación con intereses reales pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios, se incorporó una limitante para su deducción consistente en que el monto total de los créditos otorgados por el inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. En relación con esta limitante, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que estos

25/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 822.

⁸⁸ "RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES". Jurisprudencia 2A./J. 26/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 824.

⁸⁹ "RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia 2A./J. 24/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 826.

conceptos tienen el carácter de deducciones no estructurales, toda vez que, al tratarse de gastos que no son indispensables para la generación del ingreso, su reconocimiento o desconocimiento no impacta en la capacidad contributiva de los causantes, por lo que el legislador tiene la potestad de reconocer dichas erogaciones, ya sea de manera total o parcial, e inclusive limitarlas o desconocerlas, sin que ello viole el principio de proporcionalidad tributaria⁹⁰.

- g) Finalmente, la Segunda Sala consideró que el límite a las deducciones personales no genera un impuesto regresivo, esto es, no ocasiona que a mayores ingresos existan más deducciones y una menor tributación, ni viceversa, porque tampoco origina que a menores ingresos haya menos deducciones y, en consecuencia, una mayor tributación⁹¹.

Consideramos que estas resoluciones de la Segunda Sala de la SCJN son totalmente incongruentes con la teoría de las deducciones estructurales que para efectos del ISR, la propia SCJN había venido integrando en los últimos 10 años. Increíblemente, nuestro Máximo Tribunal no observó que las limitantes a deducciones personales, realmente distorsionan la base gravable del impuesto, pues se trata de gastos que no están sometidos a la voluntad de las personas, sino que son parte intrínseca de la vida y de la subsistencia humana. Es lamentable que la SCJN haya dejado de ser un órgano de control constitucional que en su ánimo de proteccionista de la política fiscal y de recaudación del Estado abandone la juridicidad con que debe resolver las controversias que le son planteadas.

⁹⁰ "RENTA. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER COMO DEDUCCIÓN PERSONAL LOS INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EJERCICIO POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS DESTINADOS A LA ADQUISICIÓN DE SU CASA HABITACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XIX/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1406.

⁹¹ "RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO GENERA UN IMPUESTO REGRESIVO." Tesis 2a. XVIII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1406.

SALARIOS CAÍDOS⁹²

De conformidad con los artículos 43, fracciones III y IV de la LFTSE, así como 48 y 50 de la LFT, los salarios vencidos o caídos son aquellos que debió percibir el trabajador si hubiera desarrollado normalmente la relación de trabajo y constituyen una consecuencia inmediata y directa de las acciones originadas en el despido por culpa del patrón, por lo que éste tiene responsabilidad de pagarlos si se demuestra lo injustificado del despido.

Por otra parte, la LISR establece en los artículos 94 y 95, que los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, así como las que se perciban como consecuencia de la terminación de dicha relación, son conceptos gravados por el ISR.

A través de una tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN aclaró que los salarios caídos no se asimilan a los salarios ordinarios, pues no son una mera contraprestación por las labores realizadas, sino que constituyen una medida resarcitoria y compensatoria vinculada a la terminación de la relación laboral que surge con motivo de una declaratoria jurisdiccional firme. En ese sentido, hasta que no existe la sentencia firme, y el trabajador percibe el ingreso respectivo, entonces, es cuando se causa el ISR.

Resulta acertado este criterio de la Segunda Sala, pues reconoce el momento en el que la persona física efectivamente está percibiendo el ingreso y, por tanto, el momento en el que hay un incremento en su patrimonio.

Declaraciones informativas de partes relacionadas

En el marco del Plan de Acción BEPS desarrollado por la OCDE; y, en concreto, la Acción 13 de tal plan, a partir de 2016 se iniciaron esfuerzos con el objeto reexaminar la documentación de precios de transferencia. A nivel de la legislación fiscal mexicana, específicamente, en la LISR, esto se tradujo en la adición del artículo 76-A a ese ordenamiento.

⁹² "RENTA. PARA EFECTOS DE LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO, LOS SALARIOS CAÍDOS CONSTITUYEN PRESTACIONES PERCIBIDAS COMO CONSECUENCIA DE LA TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL." Tesis 2A. XXVIII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1417.

A partir de 2016 están obligados a presentar diversas declaraciones informativas en materia de precios de transferencia, los siguientes contribuyentes, cuando celebren operaciones con partes relacionadas: (i) las personas morales residentes en México que en el último ejercicio fiscal hubieren declarado ingresos acumulables iguales o superiores a \$644'599,005 (monto actualizable anualmente), así como las personas morales que al cierre del ejercicio fiscal anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista o en bolsa de valores; (ii) las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades; (iii) las entidades paraestatales de la administración pública federal; y, (iv) las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por las actividades realizadas en dicho establecimiento.

Las tres declaraciones informativas que deberán presentar anualmente (a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate) los contribuyentes son: a) declaración informativa maestra (master file), b) declaración informativa local de partes relacionadas (local file) y, c) declaración informativa país por país (Country by Country report / "CbC").

Finalmente, es relevante señalar que de conformidad con el CFF la omisión y/o presentación incompleta, con errores o inconsistencias de las declaraciones informativas de referencia configuran una infracción sancionada con multa de \$140,540 a \$200,090; ello aunado a que las entidades infractoras no podrán celebrar contratos de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con la Administración Pública Federal y con la Procuraduría General de la República.

Muchos contribuyentes consideraron que la obligación de presentar estas declaraciones informativas transgrede diversos derechos fundamentales y garantías de justicia tributaria. En ese sentido, se promovieron juicios de amparo indirecto, a efecto de controvertir la constitucionalidad de esta disposición.

En mayo de 2017, la Segunda Sala de la SCJN resolvió este debate constitucional con los siguientes criterios:

a) La obligación de presentar las declaraciones informativas de partes relacionadas no implica verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el pago de contribuciones; en ese sentido, no implica el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal. Por lo tanto, el artículo 76-A de la LISR, no transgrede el derecho a la inviolabilidad del domicilio, máxime porque

no permite a la autoridad fiscal, irrumpir en el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas⁹³.

b) El principio de territorialidad de leyes implica el deber de circunscribir la formulación de las normas jurídicas al espacio en que el orden jurídico al que pertenecen tiene validez. La Segunda Sala de la SCJN, resolvió que si bien, el artículo 76-A de la LISR exige entregar información que involucra la estructura, actividades o situación financiera y fiscal de terceros no residentes en México o sin EP en el país, esta norma no viola el principio de territorialidad de las leyes puesto que sólo obliga a las personas morales residentes en territorio nacional o con EP en México (por su pertenencia a un grupo empresarial multinacional), sin vincular a quienes se encuentran fuera de la jurisdicción del Estado mexicano, ni provocar efecto extraterritorial alguno. Esta resolución se sustenta en el hecho de que el artículo citado considera que las operaciones realizadas al interior de los grupos empresariales (que funcionan bajo un control común), constituyen un reflejo de la actividad comercial del contribuyente obligado a presentar las declaraciones informativas⁹⁴.

c) El artículo 76-A de la LISR no es violatorio del principio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, toda vez que los sujetos obligados cuentan con la información requerida por dicha norma, pues son partes de un grupo empresarial y, por tanto, participan en cierta medida en la administración, control o capital de las otras entidades del grupo y conservan la documentación soporte para tomar decisiones en torno a las operaciones que realizan intragrupo. En ese sentido, la recopilación de información requerida para presentar las declaraciones informativas en cuestión no representa costos y cargas desproporcionadas, ni requiere de una búsqueda exhaustiva que haga imposible el cumplimiento de la obligación señalada⁹⁵.

⁹³ "DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO TRANSGREDE EL DERECHO A LA INVIOLEABILIDAD DEL DOMICILIO." Tesis aislada 2a. LXV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I pág. 721.

⁹⁴ "DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES." Tesis aislada 2a. LXIV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I pág. 723.

⁹⁵ "DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO

Consideramos que este criterio es desafortunado pues validará que las autoridades fiscales puedan requerir a los contribuyentes cualquier tipo de información y documentación vinculada con sus partes relacionadas, aun cuando se trate de elementos que no forman parte de la contabilidad que se encuentra obligada a llevar en términos de las disposiciones fiscales. Asimismo, es claro que la SCJN no advirtió la realidad de las operaciones entre grupos empresariales internacionales, en donde evidentemente no todos los integrantes del grupo tienen acceso a toda información relevante.

d) El acuerdo "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*", tiene como objetivo establecer las bases y los procedimientos para aumentar la transparencia de la información fiscal entre los Estados firmantes (incluido México), así como mejorar el acceso a la información relativa a la distribución mundial de las rentas, los impuestos pagados y ciertos indicadores sobre los grupos de empresas multinacionales, cuyas actividades inciden en diversas jurisdicciones. Asimismo, se señala que la autoridad competente de cada Estado parte, se compromete a intercambiar anualmente y de forma automática, la información relacionada con dichos grupos de empresas. Por lo tanto, los sujetos obligados de este acuerdo son los Estados parte, no así los contribuyentes. En ese sentido, la SCJN resolvió que es improcedente el juicio de amparo indirecto en contra de ese instrumento internacional, ya que no podrían concretarse los efectos de un eventual amparo concedido en su contra, pues el destinatario de la norma no son los contribuyentes, sino el Estado Mexicano⁹⁶.

Es improcedente el juicio de amparo indirecto contra las disposiciones que prevén las consecuencias jurídicas por el incumplimiento de la obligación de presentarlas declaraciones informativas previstas en el artículo 76-A de la LISR (prohibición de concursar para obtener contratos con el estado, multas, suspensión en el padrón de

DE 2016, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA." Tesis aislada 2a. LXVII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I pág. 722.

⁹⁶ "DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA EL ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE REPORTES PAÍS POR PAÍS, EN TANTO NO CONTIENE SUPUESTOS NORMATIVOS APLICABLES DIRECTAMENTE A LOS CONTRIBUYENTES." Tesis aislada 2a. LXIII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I pág. 725.

importadores, etc.) toda vez que dichas normas no son un sistema normativo que pueda ser impugnado en conjunto, sino que son normas independientes que requieren un acto concreto de aplicación para ser controvertidas en el juicio de amparo indirecto⁹⁷.

Consideramos desafortunadas las resoluciones de la Segunda Sala de la SCJN, que una vez más, abandonando un análisis jurídico apropiado y realista se constituye en un ente convalidador de políticas fiscales haciendo de lado su función de órgano de control constitucional; lo anterior, al haber dejado de reconocer que esta disposición es excesiva, no sólo desde una perspectiva práctica, sino también en lo que se refiere al alcance de la misma, pues se están imponiendo obligaciones a entidades que materialmente pueden no contar con la información requerida ni estarían obligadas a ello, máxime que se trata de información no relativa a su propia operación o actividad económica.

Acreditamiento de ISR⁹⁸

El artículo 165 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establece que las personas físicas deben acumular los ingresos 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 la persona física considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto el ISR pagado por la persona moral.

Por su parte, el artículo 88 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, prevé que cuando los dividendos o utilidades distribuidos por una sociedad provienen de CUFIN no debe de pagarse nuevamente;

⁹⁷ "DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LAS DISPOSICIONES QUE PREVEN CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLAS, EN TANTO NO INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO CON EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016." Tesis aislada 2a. LXII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I pág. 726.

⁹⁸ RENTA. PROCEDE EL ACREDITAMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 165, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, SEA QUE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS PROVENGAN O NO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA, PUES EN AMBOS CASOS LA SOCIEDAD PAGA EL TRIBUTO RESPECTIVO." Jurisprudencia 2a./J. 56/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II pág. 1365.

mientras que, cuando los dividendos o utilidades distribuidos no provienen de CUFIN, el impuesto se paga al momento de realizar su distribución, pues se trata de utilidades financieras que no han reportado impuesto alguno.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN resolvió una contradicción de tesis fijando como criterio que prevalece que, si en ambos casos, el ISR ya ha sido cubierto por la sociedad distribuidora de los dividendos (con independencia de que el pago se haga al realizar dicha distribución, o antes), ello significa que la persona física receptora de los dividendos puede efectuar el acreditamiento del ISR, pues, en cualquier caso, la exigencia de que ISR esté pagado por la sociedad se cumple.

Consideramos que esta jurisprudencia es atinada, ya que contrario a lo que algunos juzgadores han sostenido, no es lógico condicionar el derecho al acreditamiento de la persona física que recibía los dividendos, a que éstos provinieran de CUFIN o no, pues el elemento relevante es que la persona moral haya pagado el ISR correspondiente.

Exención y no sujeción tributarias⁹⁹

La Segunda Sala de la SCJN aclara a través de una tesis aislada, que la exención tributaria se refiere a una excepción a la regla general de causación, que necesariamente requiere de una norma que disponga que, aunque se actualiza el hecho imponible, por alguna razón no debe pagarse el tributo; preservando en algunos casos la obligación de cumplir requisitos formales, como las declaraciones informativas.

Por otro lado, se aclara que la no sujeción o no objeto, se refiere a un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible; por lo que no debe pagarse la contribución, aun cuando no exista una norma que así lo determine, pues la no sujeción se expresa de manera negativa, sin exigir el cumplimiento de obligaciones formales algunas.

⁹⁹ "EXENCIÓN Y NO SUJECCIÓN TRIBUTARIAS. SUS DIFERENCIAS." Tesis 2a. LXXIV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II pág. 1432.

Régimen de incorporación fiscal¹⁰⁰

Conforme a lo establecido por el artículo 111 de la LISR, los contribuyentes personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubieren obtenido ingresos inferiores a dos millones de pesos ingresos por concepto de actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios para los que no se requiera título profesional, y además los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, podrán optar por pagar el ISR en los términos del régimen de incorporación fiscal.

Mediante tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN determinó que este régimen no genera una violación al principio de equidad tributaria respecto de las personas morales sujetas a un régimen general, pues ambos tipos de contribuyentes no se encuentran en el mismo plano de igualdad, considerando los aspectos propios de su naturaleza, configuración, estructura jurídica, patrimonio y responsabilidad.

Resulta notorio el criterio sustentado por la Segunda Sala, al reconocer que entre las personas físicas y morales existen diferencias que justifican su trato desigual por la ley, siendo que en otras ocasiones la misma SCJN ha señalado que este elemento diferenciador no resulta relevante para atribuir mismos tratamientos fiscales.

Tasa aplicable a las ganancias por enajenación de acciones en casas de bolsa

De conformidad con el artículo 129 de la LISR, las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o extranjeras, o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la LMV, estarán obligadas a pagar el ISR, aplicando la tasa del 10% sobre aquellas ganancias obtenidas en el ejercicio.

Mediante tesis aislada, la Segunda Sala resolvió que la diferencia que existe entre las tasas aplicables a los ingresos derivados de salarios o

¹⁰⁰ "RENTA. EL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN TRATO FISCAL DIVERSO AL RÉGIMEN GENERAL APLICABLE A LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XXI/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo III, pág. 1399.

conceptos asimilados y la tasa aplicable a los obtenidos por la enajenación de acciones en casas de bolsa, para determinar el ISR a pagar, no viola el principio de equidad tributaria y, en consecuencia, es constitucional. Lo anterior, toda vez que las actividades y la fuente de riqueza de ambas categorías de contribuyentes no se identifican entre sí, lo que permite afirmar que no se ubican en un plano de equivalencia¹⁰¹.

Consideramos que el criterio sustentado por la Segunda Sala es correcto, toda vez que se reconoce el riesgo en la obtención de rendimientos que implica la participación en el mercado de valores.

Asimismo, conforme a lo señalado por el artículo anteriormente citado, solo las personas físicas que obtengan ingresos derivados de la enajenación de acciones en casa de bolsa, podrán aplicar la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio.

En relación con lo anterior, mediante tesis aislada, la Segunda Sala determinó que la diferencia que existe entre las tasas aplicables a las personas físicas y las personas morales que obtengan ingresos derivados de la enajenación de acciones en casas de bolsa, para determinar el ISR, no viola el principio de equidad tributaria y, por lo tanto, es constitucional.

Lo anterior, toda vez que la distinción se justifica en virtud de que ambos contribuyentes poseen características propias que impiden considerarlos en un plano de igualdad, aun cuando desempeñen idéntica actividad económica y actualicen el mismo hecho imponible¹⁰².

¹⁰¹ "RENTA. EL ARTÍCULO 129 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UNA TASA DIVERSA A LA TARIFA CON LA QUE SE GRAVAN LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XVI/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo III, pág. 1401.

¹⁰² "RENTA. EL ARTÍCULO 129 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UNA TASA PARA PERSONAS FÍSICAS, DIVERSA A LA APLICABLE PARA PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XX/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1402.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Segunda Sala, pues se reconoce que existen elementos suficientes para que la ley de un trato diferenciado a las personas físicas y morales.

Percepciones de personas físicas¹⁰³

De conformidad con el artículo 96, párrafo tercero de la LISR, quien haga pagos por conceptos diferentes a los de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el RLISR.

En relación a lo anterior, el artículo 148 del RLISR, vigente del 18 de octubre de 2003 al 8 de octubre de 2015, establece que, cuando por razones no imputables al trabajador, éste obtenga en una sola vez percepciones gravables correspondientes a varios meses, distintas de la gratificación anual, de la participación de utilidades, de las primas vacacionales o dominicales, para efectos del pago provisional del ISR, la base será el monto total que se obtenga en una sola vez por percepciones gravables correspondientes a varios meses y la tasa será la calculada dividiendo el impuesto que se determine en los términos de la fracción III, entre la cantidad que resulte conforme a la fracción I del mismo artículo.

Al respecto, mediante una tesis aislada, la Segunda Sala determinó que el artículo 148 del RLISR, no viola el principio de legalidad tributaria y, en consecuencia, es constitucional, pues sostiene que mientras que los elementos cualitativos (sujetos y objeto) del gravamen se determinen en un acto formal y materialmente legislativo, como sucede en los artículos 90 y 94 de la LISR, y el precepto reglamentario sólo pormenorice las operaciones necesarias para obtener elementos meramente cuantitativos (base y tasa), cumple con el principio en cuestión.

¹⁰³ "RENTA. EL ARTÍCULO 148 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE DEL 18 DE OCTUBRE DE 2003 AL 8 DE OCTUBRE DE 2015, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, EN SUS VERTIENTES DE RESERVA DE LEY Y SUPREMACÍA NORMATIVA." Tesis 2a. XXIX/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1404.

Enajenación de acciones o títulos valor que representen bienes

104

De conformidad con el artículo 161 de la LISR, vigente a partir del 1 de enero de 2014, las personas residentes en el extranjero que obtengan ingresos por la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, pagarán el impuesto mediante retención, a una tasa del 25% o del 10%, según sea el caso, mientras que, conforme a lo que establece el artículo 9 de la LISR, las personas morales residentes en México deberán calcular el ISR aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

A través de una tesis aislada, Segunda Sala de la SCJN resolvió que la diferencia que la LISR prevé entre personas residentes en el extranjero y personas morales residentes en México, respecto a la tasa aplicable para determinar el ISR por ingresos obtenidos por enajenación de acciones o de títulos valor que representen bienes, no viola el principio de equidad tributaria y, por lo tanto, es constitucional.

Lo anterior, toda vez que la distinción se justifica en virtud de que ambos contribuyentes poseen características que impiden considerarlos en un plano de igualdad aun cuando desempeñen idéntica actividad económica y actualicen el mismo hecho imponible.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Segunda Sala, pues se reconocen las diferencias que pueden existir entre las personas residentes en el extranjero y personas morales residentes en México en virtud del sistema de renta conforme al que tributan.

¹⁰⁴ "RENTA. EL ARTÍCULO 161 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN TRATO FISCAL APLICABLE A LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO RESPECTO DE LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES O TÍTULOS, DIVERSO AL DE LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL PAÍS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XXXIV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1407.

Grupos de sociedades ¹⁰⁵

De conformidad con los artículos 59 a 61, 63 a 65, 67 y 71 de la LISR, vigentes a partir del 1 de enero de 2014, la sociedad integradora y las sociedades integradas de los grupos de sociedades, podrán solicitar autorización para aplicar el régimen opcional que, entre otras cosas, permite diferir por un plazo de 3 ejercicios una parte del impuesto causado.

En tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que la diferencia que la LISR prevé entre el régimen opcional para grupos de sociedades y el régimen general de personas morales, respecto al beneficio consistente en el diferimiento del impuesto, no viola el principio de equidad tributaria y, por lo tanto, es constitucional.

Lo anterior, toda vez que la distinción se justifica en virtud de que persigue finalidades constitucionalmente válidas, pues obedece a razones de política fiscal, vinculadas con la simplificación del cálculo y liquidación del tributo, tanto para los contribuyentes como para la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación y determinación, así como con la intención de evitar prácticas de elusión y evasión fiscal, con lo que se pretende fortalecer las medidas de control y la captación de recursos para las necesidades públicas; y de política económica, al estimar necesario otorgar flexibilidad organizacional a las empresas con un régimen opcional, a través del cual fuesen competitivas en relación con los inversionistas extranjeros.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Segunda Sala, pues se reconocen que la distinción tiene una finalidad constitucionalmente válida y que es soportada por la política fiscal y económica del país.

Tarifa aplicable a las personas físicas

De conformidad con los artículos 96 y 152, vigentes a partir del 1 de enero de 2014, las personas físicas tributarán conforme a la aplicación de tarifas establecidas en virtud del rango de ingresos que obtengan, acotados por un límite inferior y un límite superior, los cuales

¹⁰⁵ "RENTA. LOS ARTÍCULOS 59 A 61, 63 A 65, 67 Y 71 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL GRAVAR EN FORMA DISTINTA A LOS GRUPOS DE SOCIEDADES Y A LAS DIVERSAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XXII/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1411.

determinarán la cuota fija y el porcentaje que deberá aplicarse al ingreso que exceda al límite inferior, que corresponda pagar al contribuyente.

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que la diferencia que la LISR prevé entre las personas físicas y las personas morales, respecto a que estas tributarán conforme a una tasa fija del 30%, no viola el principio de equidad tributaria y, por lo tanto, es constitucional.

Lo anterior, toda vez que la distinción se justifica en virtud de ambos contribuyentes poseen características que justifican que se prevea un esquema tributario distinto para cada uno de los contribuyentes¹⁰⁶.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Segunda Sala, pues se reconoce que existen diferencias suficientes que justifiquen el trato diferenciado que otorga la ley entre las personas físicas y morales.

Asimismo, mediante tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que los artículos citados no establecen un supuesto de doble tributación, pues la tasa o porcentaje únicamente se aplica a la porción que excede el límite inferior y, la cuota fija, sólo al monto que no rebasa dicho límite, por lo que la cuota fija y el porcentaje no gravan el mismo segmento de ingresos.

Consideramos que el criterio sostenido por la Segunda Sala es apropiado, toda vez que la cuota fija y el porcentaje previsto para calcular el impuesto a ser pagado por las personas físicas por concepto de ISR gravan ingresos diferentes¹⁰⁷.

¹⁰⁶ "RENTA. LOS ARTÍCULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER TARIFAS QUE CONTIENEN UNA TASA MÁXIMA PARA EL CÁLCULO DEL TRIBUTO APLICABLE A LAS PERSONAS FÍSICAS, DISTINTAS A LA TASA FIJA QUE CORRESPONDE A LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2a. XXV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1414.

¹⁰⁷ "RENTA. LOS ARTÍCULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO GRAVAN EN DOS OCASIONES EL MISMO INGRESO." Tesis XXIV/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1415.

Acreditamiento del impuesto cedular¹⁰⁸

El artículo 103, fracción VII de la LISR, establece como deducción autorizada de las personas físicas, los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales; sin embargo, dicha norma no prevé el acreditamiento del impuesto cedular frente al federal.

La Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia para resolver que esta prohibición no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, pues con la deducción autorizada del impuesto cedular local sobre los ingresos de las personas físicas por actividades empresariales, se impide la acumulación del monto de ambos impuestos.

Adicionalmente, consideró que esta deducción no es estructural, pues por la naturaleza del impuesto cedular, el legislador no está obligado a prever su acreditamiento, pues este, no es un impuesto de control del ISR.

Estímulo fiscal FIBRAS

El artículo 223 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establecía un régimen fiscal de beneficio para los fideicomisos que se dedican a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines (FIBRAS), siempre y cuando cumplieran requisitos específicos vinculados con su constitución, objeto, inversión del patrimonio y destino de las construcciones, entre otros.

Por su parte, el artículo 224-A de la LISR, preveía un estímulo fiscal para las sociedades que cumplieran los requisitos exigidos para FIBRAS (SIBRAS), consistente que los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos: (i) enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera

¹⁰⁸ "RENTA. EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO CEDULAR FRENTE AL FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." 1a./J. 64/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 45, agosto de 2017, Tomo I, pág. 322.

acumulado dicha ganancia previamente y (ii) la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

El Artículo Noveno transitorio, fracción XXXV de la LISR vigente en 2014, incorpora una modificación al referido estímulo aplicado por SIBRAS, estableciendo que si al 31 de diciembre de 2016, no se hubieren actualizado las condiciones referidas en el párrafo anterior, los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de tales bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

En relación con esta norma transitoria, diversos contribuyentes impugnaron su constitucionalidad, al considerar se vulnera el principio de irretroactividad de la ley, el derecho fundamental de audiencia previa, el derecho a la propiedad privada, afecta derechos adquiridos, violenta el principio de razonabilidad, igualdad, seguridad jurídica, el principio de presunción de inocencia y, finalmente, que constituye una ley privativa que transgrede el orden constitucional.

Los juicios de amparo fueron analizados por la Primera Sala de la SCJN, quien en diciembre de 2016, de forma inaudita resolvió lo siguiente:

- a) No se actualiza violación al principio de irretroactividad a la ley, pues el momento en que se acumulan los ingresos con el que se realiza el pago del impuesto se encuentran íntimamente vinculados, por lo que el transitorio, no modifica los derechos o supuestos jurídicos ocurridos con anterioridad a su vigencia, en tanto que al aportar bienes inmuebles a una sociedad inmobiliaria de bienes raíces, el beneficio del que se gozó con tal acontecimiento fue diferir el momento en que se acumularía la ganancia de esa aportación y, en esa medida, el momento en que se pagaría el tributo. Bajo ese esquema, el supuesto y la consecuencia que acontecieron durante la vigencia de la ley anterior a 2014, se gestaron y actualizaron sin la intervención del legislador a través de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio. Consecuentemente, el que a la acumulación de la ganancia por parte de los accionistas se le adicionara el supuesto consistente en que dicha acumulación se realice a más tardar el 31 de diciembre de 2016, ello no implica una modificación a las consecuencias derivadas de la norma que estuvo vigente hasta 2013. pues la consecuencia de

actualizar el supuesto normativo es el diferimiento de la acumulación del ingreso y el consecuente pago del impuesto¹⁰⁹.

- b) No se materializa una violación al derecho de audiencia pues una vez creadas las leyes tributarias, no rige este derecho fundamental, ya que ello implicaría otorgar un derecho a los contribuyentes para desvirtuar el nacimiento de la obligación sustantiva, lo que es inadmisibles en aras de garantizar la subsistencia del Estado y sus instituciones a través del cobro de impuestos¹¹⁰.
- c) Se considera que no hay violación a la propiedad privada, toda vez que no limita el derecho a la propiedad de los gobernados, pues del transitorio no se advierte que a los contribuyentes se les impida apropiarse de bienes o disponer de éstos¹¹¹.
- d) En relación al agravio relacionado con derechos adquiridos, la Primera Sala consideró que el hecho de que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la LISR, se refiera a los casos anteriores a ese ejercicio fiscal para establecer que en esos supuestos, además de acumular la ganancia cuando el accionista enajenara las acciones de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces, o bien, cuando esa sociedad vendiera el bien aportado por el accionista, que también tendrían que hacerlo al 31 de diciembre de 2016 cuando no

¹⁰⁹ "ESTÍMULO FISCAL. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY". Tesis 1a. XCIX/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 222.

¹¹⁰ "RENTA. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 11 DE DICIEMBRE DE 2013 VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL DE AUDIENCIA PREVIA. Tesis XCVII/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 241.

¹¹¹ "RENTA. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 11 DE DICIEMBRE DE 2013 VIGENTE EN 2014, NO LIMITA EL DERECHO A LA PROPIEDAD PRIVADA". Tesis XCVIII/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 241.

se den los otros dos supuestos de acumulación, no impacta en algún derecho que el accionista hubiera adquirido al aportar un bien inmueble a la sociedad referida, ni afecta alguna consecuencia nacida a la luz de la norma anterior¹¹².

- e) Asimismo, se consideró que el estímulo fiscal en comento, tiene como efecto que los accionistas referidos no acumulen de forma inmediata el ingreso que deriva de la aportación de un bien inmueble a una SIBRA, lo que implica diferir el impuesto por lo que hace a la aportación de ese bien. Así, la ganancia para los accionistas se originó desde el momento en que hacían la entrega del bien a la sociedad, pero no hasta que se actualizarán los supuestos de acumulación del ingreso, lo que demuestra que el precepto citado no obliga a los contribuyentes a acumular una ganancia ficticia.
- f) En ese orden de ideas, se resolvió que la proporcionalidad y razonabilidad jurídica de la elección del legislador para abrogar ese estímulo fiscal implican un análisis flexible, en virtud de que los beneficios fiscales desde el punto de vista del principio de generalidad tributaria, no son exigibles constitucionalmente; conforme a ello, se advierte que el respectivo proceso legislativo se hizo para evitar distorsiones del beneficio aplicable a las sociedades inmobiliarias de bienes raíces y para evitar distorsiones del beneficio contemplado en ese régimen, por lo que en atención a esa justificación y al escrutinio laxo que debe hacerse en materia de estímulos fiscales, se concluye que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, no vulnera el principio de razonabilidad, pues esa justificación es proporcional y razonable con el fin perseguido¹¹³.

¹¹² "RENTA. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO IMPACTA EN ALGÚN DERECHO QUE EL ACCIONISTA HUBIERA ADQUIRIDO AL APORTAR UN BIENAVIERON INMUEBLE A UNA SOCIEDAD INMOBILIARIA DE BIENES RAÍCES, NI AFECTA ALGUNA CONSECUENCIA NACIDA A LA LUZ DE LA LEY ANTERIOR". Tesis C/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 243.

¹¹³ "RENTA. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD". Tesis CI/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 244.

- g) Bajo esa misma línea, se resolvió que no hay violación al derecho de igualdad en relación con las FIBRAS, pues el trato desigual está razonablemente justificado, dado que el legislador tuvo como finalidad evitar el uso distorsionado que se le daba por parte de las SIBRAS, lo que justifica que el tratamiento respecto de FIBRAS, no se hubieran afectado con la decisión legislativa¹¹⁴.
- h) Finalmente, se consideró que la modificación al estímulo fiscal en estudio no es violatoria a la garantía de seguridad jurídica, ya que detalla la hipótesis y las consecuencias que derivan de ésta, además porque establece un plazo límite para diferir el momento de la acumulación de la ganancia por la aportación de bienes inmuebles a una sociedad inmobiliaria de bienes raíces; esto es, la citada norma transitoria prevé los casos y supuestos en los que el accionista de una sociedad debe acumular la ganancia que difirió con motivo de la aportación que hizo de un inmueble a esa sociedad, tal como es -entre otros casos- el plazo máximo de diferimiento¹¹⁵.

En nuestra opinión, a través de estas tesis aisladas, la Primera Sala de la SCJN convalidó una auténtica violación los principios de seguridad y de certeza jurídica, pues los inversionistas que habían participado en SIBRAS, se acogieron a un estímulo fiscal que establecía ciertas reglas y beneficios específicos; luego, con la introducción del artículo transitorio que nos ocupa, el legislador modificó dichas reglas y beneficios, dejando a éstos contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica evidente. Desafortunadamente la Primera Sala se decantó por una interpretación recaudatoria en lugar de una jurídica.

¹¹⁴ "BENEFICIO FISCAL DE DIFERIR EL MOMENTO EN QUE SE ACUMULA LA GANANCIA POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES APORTADOS A LA SOCIEDAD. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2014, QUE LO PREVE, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD. Tesis 1a. LXXXVII/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 45, agosto de 2017, Tomo I, pág. 664.

¹¹⁵ "RENTA. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 11 DE DICIEMBRE DE 2013 (VIGENTE EN 2014), NO VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL DE SEGURIDAD JURÍDICA." Tesis XCI/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 45, septiembre de 2017, Tomo I, pág. 667.

Si bien, la SCJN, ha reiterado que en materia fiscal no existen derechos adquiridos, lo cierto es que, en el caso de las SIBRAS, los inversionistas se acogieron a un estímulo que definía claramente cuándo y cómo habría que cumplir con la obligación tributaria y, posteriormente, estos aspectos fueron modificados, situación que evidentemente implica una violación a la garantía de seguridad jurídica.

No dejamos de observar que ésta reforma fue justificada por el legislador, sosteniendo que ciertos contribuyentes abusaron de la figura de SIBRAS y del estímulo, pues algunos usaron el esquema previsto en el artículo 224-A de la LISR, para llevar a cabo estrategias agresivas de elusión fiscal. Sin embargo, consideramos que ésta situación no justifica que se hayan modificado las reglas previstas en el estímulo de forma arbitraria, pues en todo caso, las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación fiscal, que pudieron ejercer a efecto de controlar el abuso de ciertos contribuyentes.

Asimismo, es importante mencionar, que en este caso, el estímulo no constituía un régimen opcional (como lo fue el régimen de consolidación, según el propio criterio de la SCJN), por lo que el legislador debió prever mecanismos que sirvieran de control para evitar el abuso del esquema, sin alterar las reglas y condiciones que fueron asumidas por los inversionistas en un primer momento.

Revaluación de inventarios y costo de lo vendido¹¹⁶

De conformidad con el artículo 39 de la LISR, el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, pudiéndose deducir el costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Asimismo, el último párrafo del citado artículo establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

¹¹⁶ "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 tesis aislada, la Primera Sala de la SCJN resolvió que la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues el hecho de no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta.

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.

Deducción de Inversiones¹¹⁷

El artículo 31 de la LISR (artículo 37 de la LISR vigente hasta 2013) prevé que las inversiones únicamente pueden deducirse mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por esa ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones que, en su caso se establezcan; asimismo, dispone que las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente.

Por su parte, el artículo 220 de la LISR vigente hasta el 2013, contiene una regulación específica en cuanto al momento en que puede ejercerse la opción de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, consistente en que, además del ejercicio en que se inicie su utilización o en el siguiente ejercicio, también puede deducirse en el que se haya efectuado la inversión.

Mediante tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN concluyó que las inversiones de bienes nuevos de activo fijo se realizan por los contribuyentes en un determinado momento conforme a las reglas que pacten con quien les enajena los bienes tangibles que utilizarán para la realización de sus actividades; esto es, para efectos fiscales las

¹¹⁷ "RENTA. MOMENTOS A PARTIR DE LOS CUALES PUEDEN DEDUCIRSE LAS INVERSIONES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA 2013 Y A PARTIR DE 2017." Tesis 2A. CXLVIII/2017 (10ª.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 47, octubre de 2017, Tomo II, pág. 1227.

inversiones se realizan en un solo instante, pero el momento en el cual pueden deducirse se regula a partir de cuándo se paguen.

Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN señala que en el caso de que se la realice la inversión de bienes nuevos de activo fijo en un ejercicio fiscal determinado pero su pago se verifique en el ejercicio siguiente, si las reglas para deducir la inversión cambiaron de un ejercicio fiscal a otro, es ilógico concluir que la deducción de ese pago debe sujetarse a las reglas previstas en el momento que se realizó.

Consideramos acertado el criterio de la SCJN, toda vez que reconoce que si bien las inversiones de bienes nuevos de activo fijo se realizan en un solo momento conforme a las reglas de derecho privado y pueden pagarse de manera total en ese mismo momento, también reconoce que existen inversiones que se realizan en un solo momento pero su pago puede realizarse paulatinamente en parcialidades, y por ende reconoce diversos momentos para su deducción.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Servicios prestados por agentes navieros¹¹⁸

Para efectos del IVA, las empresas residentes en el país calcularán el dicho impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando éstos se exporten. Se entiende que un servicio se exporta cuando éste es prestado por un residente en México y aprovechado por un residente en el extranjero.

Dentro de los supuestos que prevé la LIVA como servicios aprovechados en el extranjero que se consideran exportados, se encuentran la comisión mercantil.

¹¹⁸“SERVICIOS PRESTADOS POR AGENTES NAVIEROS. LA REGLA 4.4.3. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, CONTENIDA EN LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 3 DE MARZO DE 2015, AL DESARROLLAR Y DETALLAR EL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN LLEVAR A CABO A EFECTO DE IDENTIFICAR LAS CONTRAPRESTACIONES COBRADAS VINCULADAS CON LA IMPORTACIÓN O LA EXPORTACIÓN DE BIENES, ES ACORDE CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y LEGALIDAD TRIBUTARIA.” Tesis I.9o.A.100 A, de TCC, visible en el SEJUEF, Décima Época, octubre, de 2017, Tomo IV, pág. 2547. de 2017.

A través de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015 publicada en el DOF el 3 de marzo de 2015, las autoridades fiscales emitieron la Regla 4.4.3 de la RMF, mediante la cual se limita el monto de la contraprestación correspondiente a los servicios prestados por agentes navieros a sociedades navieras extranjeras, que pueden ser gravados a la tasa 0% del IVA.

Con base en esta regla, los agentes navieros pueden solicitar la devolución de saldos a favor de IVA solamente por la porción de servicios subyacentes contratados de terceros proveedores de servicios en territorio mexicano que se encuentren vinculados con la exportación de mercancías. Por lo tanto, por la porción de todos aquellos servicios subyacentes contratados de terceros proveedores que se encuentren vinculados con la importación de mercancías, no será posible recuperar el IVA que haya sido trasladado.

Al respecto, un TCC resolvió que esta disposición de carácter general únicamente desarrolla y detalla el procedimiento que deben llevar a cabo los agentes navieros, cuando la prestación de sus servicios esté relacionada con la importación (tasa del 16% IVA) y exportación de bienes (tasa del 0% IVA) y adicionalmente establece los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales emitidos al respecto.

Por lo tanto, el TCC considera que la regla sólo pormenoriza cuestiones técnicas relativas a la forma en que los agentes navieros deben identificar los servicios prestados y la tasa del IVA en dichos comprobantes, por ello, desde su punto de vista, la regla no es violatoria al principio de legalidad y de reserva de ley.

Resulta desafortunada la interpretación del TCC, pues en el caso, consideramos que la regla no está desarrollando ni detallando el supuesto normativo previsto en la LIVA, sino que está modificando sustancialmente el régimen de exportación de servicios de comisión mercantil gravados a la tasa 0% en la LIVA, incorporando un nuevo sistema que limita y distorsiona las reglas que fueron aprobadas por el legislador, de ahí que sí se actualice una violación al principio de subordinación jerárquica y de reserva de ley.

En concreto, esta regla está condicionando la aplicación de la tasa del 0% a que los servicios prestados por agentes navieros únicamente estén relacionados con la exportación de bienes, no así con la importación de éstos. En nuestra opinión, esta condición no representa una aclaración al supuesto previsto en la LIVA -que establece que para aplicar la tasa del 0% a los servicios de comisión mercantil sólo es necesario que los

servicios sean aprovechados en el extranjero, sin distinguir si los servicios subyacentes contratados al amparo de la comisión mercantil están vinculados o no con la importación o exportación de bienes-, sino que representa un elemento nuevo y contrario al supuesto de ley.

Es grave que los TCC convaliden la legalidad y constitucionalidad de este tipo de reglas administrativas, que claramente tienen un trasfondo recaudatorio que no ésta justificado ni resulta razonable, pues transgrede los derechos de los contribuyentes y permite que las autoridades fiscales modifiquen a su conveniencia reglas tributarias que, por principio constitucional, deben ser analizadas y aprobadas por el Poder Legislativo Federal.

Inversiones y gastos en etapa preoperativa¹¹⁹

De conformidad con el artículo 5o., fracción I, segundo párrafo, de la LIVA, vigente hasta el 30 de noviembre de 2016, las cantidades que por concepto de IVA sean trasladadas por inversiones o gastos en etapa preoperativa podrán ser acreditadas a las cantidades que se deban enterar por las actividades a que se vaya estar obligado al pago de esa contribución, para lo cual se podrá estimar el destino de esas inversiones o gastos.

Al respecto, mediante tesis aislada, un TCC determinó que el precepto indicado prevé un supuesto de excepción que tiene como propósito, permitir el acreditamiento del tributo durante ese periodo para evitar que el causante del impuesto soporte una carga fiscal que le impida desarrollarse plenamente en ese lapso, lo cual implica que sea innecesario que lleve a cabo sus actividades comerciales gravadas por la ley respectiva para tener derecho a acreditar esa contribución; es decir, el precepto indicado prevé un supuesto de excepción para la mecánica del acreditamiento del IVA.

¹¹⁹ "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN I, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, PERMITE A LAS PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTREN EN ETAPA PREOPERATIVA ACREDITAR EL TRIBUTO QUE SE LES TRASLADA, AUN CUANDO NO HAYAN LLEVADO A CABO SUS ACTIVIDADES COMERCIALES (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2016)." Tesis I.1o.A.170 A de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 48, noviembre de 2017, Tomo III, pág. 2207.

Acreditamiento IVA¹²⁰

Los artículos 4 y 5 de la LIVA prevén que para acreditar el tributo deben reunirse dos elementos: el primero consistente en el impuesto acreditable que se refiere a la suma que una persona traslada a otra cuando agrega dicho impuesto al bien o servicio prestado, y el segundo, a la "cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa que corresponda según sea el caso", siempre que por esos bienes (valores) deba pagarse el impuesto.

En tesis aislada, TCC han interpretado que el segundo elemento del acreditamiento, se refiere al impuesto que se causa por la enajenación de bienes o servicios gravados por la ley, pues es ésta la forma en que se calcula el tributo en el comienzo o durante la etapa de producción y/o comercialización. Esto es así, pues "la cantidad que resulte de aplicar" la tasa los bienes señalados en la ley, sólo puede obtenerse como resultado de llevar a cabo actividades gravadas, pues sería ilógico sostener que puede conseguirse una suma como impuesto causado sin desarrollar actos de comercio.

En ese sentido, TCC concluyen que para obtener una cantidad de la cual sea posible restar impuesto acreditable, es necesario la causación del tributo, lo cual sólo puede ocurrir al llevar a cabo actividades comerciales gravadas.

LEY DE AMPARO

Irretroactividad de la jurisprudencia¹²¹

El artículo 217 de la LAMparo establece que la jurisprudencia no tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

¹²⁰ "VALOR AGREGADO. LA MECÁNICA ESTABLECIDA EN LOS ARTÍCULOS 4º Y 5º DE LA LEY RELATIVA REQUIERE QUE QUIEN PRETENDA ACREDITAR ESE TRIBUTO HAYA LLEVADO A CABO ACTIVIDADES COMERCIALES."

¹²¹ "JURISPRUDENCIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE AQUÉLLA TUTELADO EN EL ARTÍCULO 217, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE AMPARO". Jurisprudencia 2ª/J. 199/2016 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, pág. 464.

En ese mismo sentido, la Segunda Sala de la SCJN aclara que la jurisprudencia sí puede aplicarse a actos o hechos jurídicos ocurridos con anterioridad a que ésta cobre vigencia, siempre y cuando, dicha aplicación no conlleve un efecto retroactivo en perjuicio de las personas.

Como ejemplo de una aplicación retroactiva prohibida, se describe el supuesto en el que la estrategia litigiosa planteada por un particular se sustenta en una jurisprudencia que incide en un tema relevante de la cuestión jurídica y, antes de emitir la sentencia respectiva, se emite una nueva jurisprudencia que supera, modifica o abandona el criterio anterior y cuya aplicación impacta de manera directa negativa a la seguridad jurídica de los particulares. En ese caso, no debe aplicarse el nuevo criterio de jurisprudencia pues afectaría situaciones legales definidas, en perjuicio del particular.

Consideramos que este criterio de la Segunda Sala es correcto pues asegura que los juzgadores no puedan resolver los litigios con base en jurisprudencias cuyo contenido jurídico no estuvo al alcance de los particulares al inicio de las controversias, garantizándoles así seguridad jurídica en los procesos.

Cosa juzgada refleja¹²²

La institución de la cosa juzgada es la inmutabilidad de lo resuelto en sentencias firmes, sin que pueda admitirse su modificación por circunstancias posteriores; sin embargo, existen circunstancias en las cuales la eficacia de dicha institución no tiene un efecto directo respecto a un juicio posterior, al no actualizarse la identidad de partes, objeto y causa, sino una eficacia indirecta o refleja y, por tanto, el órgano jurisdiccional debe asumir los razonamientos medulares de la sentencia firme -cosa juzgada- por ser indispensables para apoyar el nuevo fallo en el fondo, sobre el o los elementos que estén estrechamente interrelacionados con lo sentenciado con anterioridad y evitar la emisión de sentencias contradictorias en perjuicio del gobernado.

Al respecto, un TCC resolvió que, el cumplimiento de una sentencia de amparo sólo debe limitar a la actuación de la autoridad responsable frente al quejoso, pero en modo alguno prejuzgará de lo que, en otro juicio, promovido por un tercero, podría resolverse por el efecto reflejo de la cosa juzgada sentada en el primer juicio. Esto, en virtud de que,

¹²² "COSA JUZGADA REFLEJA. NO ES MATERIA DE ESTUDIO EN EL PROCEDIMIENTO DE CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA DE AMPARO." Tesis I.2o.A.E. J/3 de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo IV, pág. 2410.

aunque el efecto reflejo de los pronunciamientos contenidos en una sentencia de amparo puede incidir en otros sujetos que estén estrechamente interrelacionados con lo sentenciado en ella, la decisión sobre esa cuestión, al no formar parte de la litis constitucional, no puede realizarse en el procedimiento de cumplimiento de la sentencia de amparo.

Es acertado el criterio de este TCC, pues se respetan las bases del principio de cosa juzgada, que finalmente es el que garantiza la certeza y seguridad jurídica de las sentencias de amparo. Sin embargo, es indispensable que, en lo aplicable, los juzgadores adopten los criterios emitidos previamente en otros juicios de amparo, pues de otra forma los particulares pueden (y de hecho lo hacen) obtener sentencias contrarias respecto de situaciones similares, lo cual claramente generaría una situación de incertidumbre jurídica.

Estimamos este tema de capital importancia procesal, dado que como se apunta en el párrafo previo, en nuestra experiencia contenciosa, hemos advertido que contribuyentes que se encuentran en idénticas posiciones legales en distintos ejercicios fiscales, han obtenido resoluciones judiciales (sentencias) contradictorias.

Requisitos de configuración de cosa juzgada¹²³

A partir de la construcción jurisprudencial de la SCJN, un TCC recoge los requisitos que deben conjuntarse para determinar si en un juicio existe cosa juzgada siendo éstos, en la identidad: *(i)* de las personas que intervinieron en los dos juicios, *(ii)* en las cosas que se demandan en los juicios; y, por último, *(iii)* en las causas en que se fundan las dos demandas.

Dicho TCC incorpora un cuarto elemento consistente en que en la primera sentencia se haya procedido al análisis del fondo de las pretensiones propuestas, pues de lo contrario, se podría llegar al absurdo de propiciar una denegación de justicia al gobernado, al no darle la oportunidad de que lo demandado sea resuelto en alguna instancia.

Consideramos este criterio de la mayor relevancia, pues es común que los TCC analicen aspectos de forma o procedencia, declaren que existe

¹²³ "COSA JUZGADA. REQUISITOS PARA QUE SE CONFIGURE." Jurisprudencia I.6o.T. J/40 de TCC, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo IV, pág. 2471.

cosa juzgada y, por tanto, la firmeza de las resoluciones, siendo que, en algunos casos, los tribunales ordinarios o contenciosos administrativos no han analizado el fondo del asunto planteado.

Con base en este criterio de jurisprudencia que se comenta, los particulares podrán promover los medios de defensa que procedan hasta que se analice el fondo de la controversia y se resuelva al respecto.

Cancelación de cuenta bancaria por embargo¹²⁴

El artículo 5, fracción II de la LAmparo establece que tienen carácter de autoridad responsable en el juicio de amparo, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas.

Ese mismo precepto, establece que los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos fundamentales, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

Ahora bien, en algunos casos, las instituciones de crédito actúan en apoyo de una autoridad judicial y embargan cuentas bancarias de particulares, generando el bloqueo de las cuentas, lo que evidentemente ocasiona que los usuarios o beneficiarios no puedan realizar operaciones financieras; de hecho, en algunos casos, por una supuesta orden judicial, las instituciones de crédito cancelan las cuentas y devuelven el numerario correspondiente a la persona que se designó como beneficiario.

En relación lo anterior, un TCC integró un criterio aislado, en el que determina que estas actuaciones por parte de las instituciones de crédito, son auténticos actos de autoridad para efectos de la procedencia del juicio de amparo, pues se realizan en un plano de supra a subordinación.

En efecto, en estas condiciones, las instituciones de crédito se configuran en autoridades ejecutoras y deben garantizar los derechos

¹²⁴ "INSTITUCIONES DE CRÉDITO. LA CANCELACIÓN DE UNA CUENTA BANCARIA EMBARGADA POR LA AUTORIDAD JUDICIAL ES UN ACTO DE AUTORIDAD PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO." Tesis XI.1o.A.T.34 K de TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 41, abril de 2017, Tomo II, pág. 1747.

humanos de los particulares. En ese sentido, si una entidad de crédito no embarga las cuentas bancarias de un particular, sino que las cancela, no solo incurre en un quebranto al orden jurídico por desacato a una orden judicial, sino también se causa una violación a la seguridad jurídica como derecho humano.

Opinamos que este criterio es acertado y congruente con las modificaciones de los últimos años a la LAmparo y, en general, con todo el sistema de protección constitucional de los derechos humanos, pues garantiza que los particulares tengan un recurso judicial efectivo, aun cuando la afectación provenga de una entidad del derecho privado.

Carácter orientador de las tesis aisladas¹²⁵

Los artículos 94 de la CPEUM y 215, 217, 218, primer párrafo, 222 al 226 y 228 de la Ley de Amparo, regulan la jurisprudencia que es establecida por la SCJN, los Plenos de Circuito y los TCC; entre otras cosas, prevén de manera expresa la obligatoriedad de la jurisprudencia.

la Segunda Sala de la SCJN aclara que las tesis aisladas, en tanto no integren jurisprudencia, tienen un carácter orientador para los tribunales jerárquicamente inferiores; por tanto, cuando exista un criterio aislado que sea aplicable para la solución de un caso concreto, será dable mas no obligatorio que los órganos jurisdiccionales lo atiendan en sus resoluciones. Adicionalmente resuelve que, las partes no pueden invocar tesis aisladas como un derecho adquirido y, por tanto, sujeto al principio de no aplicación retroactiva en su perjuicio.

Resulta acertado que se reconozca que las tesis aisladas son criterios orientadores que no obligan a los tribunales; sin embargo, en la realidad judicial de nuestro país, ciertos juzgadores adoptan los criterios aislados existentes, sin analizar con profundidad la controversia legal o constitucional de que se trate, reflejan un estudio poco exhaustivo de los asuntos de su competencia.

¹²⁵ "TESIS AISLADAS. LAS EMITIDAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN TIENEN CARÁCTER ORIENTADOR, NO GENERAN DERECHOS NI SON SUSCEPTIBLES DEL EJERCICIO DE IRRETROACTIVIDAD." Tesis 2a./J. 195/2016 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, pág. 778.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Devolución de IMPAC de ejercicios anteriores ¹²⁶

De conformidad con el artículo Tercero Transitorio de la LIETU, los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del IMPAC, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el ISR, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el IMPAC en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el ISR, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución.

Mediante jurisprudencia, el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, precisó que si el contribuyente no solicita la devolución ni efectúa la compensación en un ejercicio que se afecta o incide en los resultados contables y financieros del siguiente primer ejercicio en que exista ISR a pagar, pierde el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores, debiendo entenderse como ejercicio al año fiscal, el año calendario, comenzando el 1 de enero y terminando el 31 de diciembre, siendo dicho ejercicio, en el que ocurre el acto que lo origina, es decir, el ejercicio fiscal en el que se entera al fisco el ISR .

Con base en este criterio, el Pleno de Circuito pone fin a un debate de legalidad que se venía planteado ante las autoridades fiscales y los tribunales competentes. Lo cierto es que el artículo Tercero Transitorio de la LIETU ha generado diversas controversias e interpretaciones causadas por la ambigüedad y falta de claridad en su contenido, situación que ha derivado en un constante estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

¹²⁶ "EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. CONFORME AL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (ABROGADA), EL CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA, EN EL EJERCICIO FISCAL EN EL QUE ENTERA AL FISCO DEL IMPUESTO RESPECTIVO." Tesis PC.I.A. J/97 A de Plenos de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 39, enero de 2017, Tomo II, pág. 1196.

Pago de intereses en devolución de IMPAC ¹²⁷

El artículo Tercero Transitorio de la LIETU, establece el derecho de los contribuyentes de recuperar el IMPAC actualizado pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente hayan pagado ISR.

En el texto de esta norma, no se prevé expresamente el derecho de los particulares de obtener en devolución los intereses causados a su favor por el IMPAC pagado.

Recientemente, la Segunda Sala de la SCJN emitió una jurisprudencia en la que confirma que para calcular las cantidades solicitadas por concepto de IMPAC cuya devolución fue negada por la autoridad fiscal y posteriormente se concedió como consecuencia de sentencia definitiva, deben aplicarse supletoriamente los artículos 17-A, 22 y 22-A del CFF.

Esto significa que a efecto de dar valor real al IMPAC que fue pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, es procedente calcular intereses a favor de los contribuyentes que, de hecho, se causan por el actuar indebido de la autoridad fiscal cuando impide la devolución oportuna del IMPAC cuando los primeros solicitan su reintegro.

Comprobantes fiscales ¹²⁸

Conforme a lo dispuesto por los artículos 5, fracción I de la LIVA y 31, fracción I de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, uno de los requisitos para la deducción y el acreditamiento de los impuestos relativos, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

¹²⁷ "DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. EN LO NO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO ABROGADA, LOS NUMERALES 17-A, 22 Y 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON APLICABLES SUPLETORIAMENTE". Jurisprudencia 2a./J. 83/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Julio de 2017, Libro 44, Tomo 1, pág. 177.

¹²⁸ "COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción." Tesis IV.2o.A.132 A, TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 39, febrero de 2017, Tomo III, pág. 2174.

En relación con lo anterior, los artículos 29 y 29-A del CFF establecen los requisitos con los que deben cumplir los comprobantes fiscales, entre ellos, deben contener la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

En tesis aislada, un TCC precisó que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales *(i)* debe informar claramente el servicio que se prestó, es decir, no puede haber ambigüedad, pues de lo contrario no podría constatare la estricta indispensabilidad del gasto y *(ii)* debe constar en el propio comprobante fiscal y no en un documento diverso (como lo sería un contrato de prestación de servicios), toda vez que la finalidad de esto es generar la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, funcionando como prueba a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.

Consideramos que el criterio sustentado por el TCC es correcto en virtud de que la descripción de los servicios o conceptos referidos en los CFDI's, debe ser el elemento que prioritariamente determine la estricta indispensabilidad del gasto, sin que obste a lo anterior el que se deban adminicular otras pruebas documentales para confirmar dicha circunstancia. Sin embargo, resultara incorrecto, anular el valor probatorio de los CFDI tal como lo ha venido haciendo la autoridad fiscalizadora, exigiendo que los contribuyentes demuestren la estricta indispensabilidad de las erogaciones e incluso la materialidad de los servicios, con documentos que no están previstos en la legislación fiscal o incluso que no forman parte de la contabilidad de los propios contribuyentes.

Devolución de saldos a favor de contribuciones¹²⁹

De conformidad con los artículos 22 y 146 del CFF, el término de la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución del saldo a favor es de cinco años, que inicia a partir del día en que pudo haber sido legalmente exigido. Esto es, desde la fecha en que se presentó la declaración en que se autodeterminó el saldo a favor, o a

¹²⁹ "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL AVISO DE COMPENSACIÓN NO REPRESENTA UNA GESTIÓN DE COBRO, NI INTERRUMPE EL TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN." Tesis IV.1o.A.67 A TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 41, abril de 2017, Tomo II, pág. 1730.

más tardar la fecha en que debió de haberse presentado la declaración correspondiente; Asimismo, el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro, o por el reconocimiento expreso o tácito del deudor; y, únicamente se prevén como gestión de cobro, las solicitudes de devolución siempre y cuando no se tengan por desistidas.

En relación con estos supuestos, un TCC ha resuelto que la presentación de un aviso de compensación no es gestión de cobro, pues ésta implica una forma de pago de un saldo a cargo, ejercida unilateralmente por el contribuyente. Lo anterior es así, pues el aviso de compensación no implica la aceptación de la existencia del adeudo por parte de la autoridad hacendaria.

En nuestra opinión es correcto que un aviso de compensación no se considere gestión de cobro, pues de hecho, constituye una forma de pago que involucra la voluntad de liquidar la obligación tributaria, no así de recuperarla.

Pago de intereses a cargo de la autoridad¹³⁰

Conforme al artículo 22-A del CFF, a fin de que proceda el pago de intereses a cargo de la autoridad fiscal se requiere que el contribuyente presente una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido y ésta sea negada y, posteriormente, se conceda por la autoridad tributaria en cumplimiento de una resolución dictada en recurso de revocación o juicio de nulidad.

Se ha confirmado que no es requisito indispensable que la sentencia de nulidad o la resolución del recurso señalen expresamente la obligación de la autoridad a pagar los intereses que procesan, porque la obligación de cubrirlos surge a la vida jurídica por disposición legal; de ahí que sea innecesario que los contribuyentes lo soliciten en sede administrativa o judicial y, por tanto, procede, aun cuando no se hubiere ordenado en la determinación que concedió la devolución solicitada.

En los últimos años, las autoridades fiscales habían negado el pago de los accesorios deliberadamente, justificando su negativa en que los

¹³⁰ "PAGO DE INTERESES A CARGO DE LA AUTORIDAD FISCAL. PROCEDE, AUN CUANDO EN LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO O EN LA SENTENCIA DE NULIDAD QUE CONCEDIÓ LA DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR O DE UN PAGO DE LO INDEBIDO, NO SE HUBIERE ORDENADO" Tesis (I Región) 8o.49 A TCC, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 41, abril de 2017, Tomo II, pág. 1771.

contribuyentes no lo habían solicitado expresamente en los medios de defensa. Por tanto, es plausible que los TCC reconozcan la procedencia del pago de intereses por disposición de ley, independientemente de que así se haya ordenado en las sentencias referidas.

Facultad de gestión de la autoridad fiscal¹³¹

El artículo 41 del CFF que regula la facultad de gestión de la autoridad fiscal con el objeto de controlar y vigilar la obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones, prevé la facultad de determinar presuntivamente a cargo de los contribuyentes omisos, un crédito mediante dos mecanismos que parten de parámetros objetivos que permitan motivar correcta y suficientemente la cantidad a pagar, de entre los cuales destaca el que le permite determinar el crédito correspondiente, aplicando la tasa o cuota respectiva a una cantidad que conozca fehacientemente.

En relación con esta facultad la Segunda Sala emitió jurisprudencia en la que resuelve que los depósitos bancarios los depósitos bancarios en la cuenta del contribuyente reportados a la autoridad fiscal por las instituciones bancarias, podrán tomarse como una base fehaciente y objetiva para aplicar la tasa relativa al ISR por corresponder a datos ciertos, objetivos y cuantificables, máxime que el contribuyente puede corregir la cantidad determinada a su cargo mediante la presentación posterior de su declaración.

Este criterio tiene consistencia con las interpretaciones que ha venido sosteniendo el Poder Judicial de la Federación, en el sentido de que las facultades de las autoridades respecto de la vigilancia de la obligación de presentar declaraciones y avisos, no son actos privativos, pues se trata de actos provisionales, de ahí que no generen violaciones a derechos fundamentales.

¹³¹ "DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CUENTA DEL CONTRIBUYENTE REPORTADOS A LA AUTORIDAD FISCAL POR LAS INSTITUCIONES BANCARIAS. PUEDEN TOMARSE COMO UNA BASE FEHACIENTE Y OBJETIVA A LA QUE RESULTA APLICABLE LA TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RESPECTIVA PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN." Jurisprudencia 2a./J. 61/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 919.

Requerimiento de información y documentación en solicitudes de devolución¹³²

El artículo 22 del CFF, establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan, conforme a las leyes fiscales. Para tal efecto, el párrafo sexto de dicho precepto prevé un procedimiento sujeto a ciertos plazos que las autoridades y los contribuyentes deben cumplir, como se describe a continuación:

Cuando se presente la solicitud de devolución, ésta deberá resolverse dentro del plazo de 40 días siguientes.

Para verificar la procedencia del trámite, las autoridades fiscales podrán, en un plazo no mayor a 20 días posteriores a la solicitud de devolución, los datos y documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma.

El contribuyente, entonces, tiene un plazo de 20 días para desahogar dicho requerimiento y, en caso de no hacerlo, se le tendrá por desistido en la solicitud de devolución.

Las autoridades fiscales podrán efectuar un segundo requerimiento (y último), dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento.

Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento y, una vez más, si no cumple en el plazo mencionado se le tendrá por desistido de la solicitud.

¹³² "DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. CONFORME AL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD FISCAL NO REQUIERE AL CONTRIBUYENTE EN EL PLAZO DE 20 DÍAS SIGUIENTES A LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD RELATIVA, PRECLUYE SU FACULTAD PARA HACERLO". Jurisprudencia 2a./J. 119/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJFE, Décima Época, septiembre de 2017.

En agosto de 2017, la Segunda Sala de la SCJN resolvió una contradicción de tesis en donde se analizó, entre otros temas, la consecuencia de que dicha norma no prevea expresamente una sanción por el incumplimiento de los plazos previstos, es decir, la naturaleza discrecional o reglada de los plazos referidos en el artículo 22 del CFF, en particular, del plazo de 20 días con el que cuenta la autoridad fiscal para efectuar el primer requerimiento de información al contribuyente.

El criterio que prevalece es que esta disposición está sujeta al principio de legalidad jurídica; por tanto, en caso de no realizar el requerimiento en el plazo señalado, precluye la facultad de la autoridad fiscal, máxime porque el legislador facultó a dicha autoridad, para tener por desistido al contribuyente cuando éste no desahoga el requerimiento en tiempo. Debe entenderse que el artículo 22 del CFF, acota la actuación de la autoridad fiscal, para que los contribuyentes tengan pleno conocimiento sobre el cumplimiento de los plazos previstos en la ley por parte de la autoridad fiscal.

En consecuencia, el hecho de que este artículo no contenga expresamente alguna consecuencia por el incumplimiento de realizar el requerimiento en el plazo aludido, no implica que se trate de una norma jurídica imperfecta que carezca de sanción, por el contrario, la consecuencia es que en el juicio de nulidad que se promueva, el TFJA deberá ordenar la nulidad de la resolución y, con libertad de jurisdicción, con los elementos probatorios con que cuente, proceda a pronunciarse respecto de la solicitud de devolución relativa.

Consideramos que esta jurisprudencia es valiosa, pues confirma que la actuación de la autoridad fiscal es reglada y debe apegarse estrictamente los plazos y formas previstas. Si bien, este criterio se refiere al plazo de 20 días con el que cuenta la autoridad para efectuar el primer requerimiento de información, lo cierto es que el criterio impacta todos los plazos mencionados en el precepto, así como las formalidades a cargo de las autoridades.

Toda vez que el TFJA se encuentra obligado a aplicar esta jurisprudencia, en los juicios de nulidad en los que se advierta que la autoridad no cumplió con los plazos señalados en el artículo 22 del CFF, deberá automáticamente reconocer la ilegalidad y, con los elementos probatorios que consten en el expediente administrativo, deberá analizar si existe derecho subjetivo a la devolución y, en su caso ordenarla en favor del particular, situación que claramente acelerará la devolución de contribuciones.

Comprobación de materialidad en solicitudes de devolución¹³³

Mediante jurisprudencia de un Pleno de Circuito, se confirma que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron.

En ese sentido, se afirma que por la naturaleza sumaria del trámite de solicitud de devolución no es legalmente exigible a la autoridad fiscal un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que pueda hacer uso de presunciones legales, sin que ello se considere arbitrario.

Resulta altamente preocupante el criterio en comentario, pues se está facultando a la autoridad para que de forma totalmente discrecional, analice la procedencia de las solicitudes de devolución con base en meras presunciones legales, sin que sean exigibles parámetros de razonabilidad de la prueba, ni que se atiendan a otros medios probatorios idóneos para ello, como los CFDI, contratos y contabilidad de los contribuyentes.

Las resoluciones de los Plenos de Circuito del Poder Judicial, en materia de valoración probatoria vinculada a las devoluciones de contribuciones, han marcado una línea recaudatoria que claramente rebasa los límites de la legalidad.

¹³³ "SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON" Jurisprudencia PC.XVI.A. J/19 A de Pleno de Circuito, visible en el SEJUFE Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo II, pág. 1001.

Accesorios en contribuciones¹³⁴

De conformidad con el artículo 22, párrafo séptimo del CFF, las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por el contribuyente con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada, en cuyo caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma, y si la autoridad devuelve la solicitud del contribuyente se considerará que fue negada en su totalidad, para lo cual, deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

Mediante jurisprudencia, un Pleno de Circuito ha confirmado que cuando se autoriza total o parcialmente la devolución de la contribución, pero sin hacer referencia a la actualización y a los intereses que, en su caso, deban pagarse –con independencia de que se hayan solicitado o no–, éstos se consideran negados, por ello, el contribuyente tiene derecho a combatir esa negativa. Por tanto, es innecesario, que el contribuyente solicite por separado la devolución de la actualización y los intereses –que correspondan– a la devolución autorizada y, por otra, que se emita una resolución por escrito de la autoridad fiscal en la que se pronuncie al respecto.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Bebidas saborizadas con azúcar agregada

El 1 de enero de 2014, entró en vigor el artículo 2, fracción I, inciso g) de la LIEPS, por medio del cual se adicionó como supuesto de causación de ese impuesto, la importación y enajenación de bebidas saborizadas que contengan azúcares añadidos; así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas y jarabes o concentrados para prepararlas, que se expandan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

¹³⁴ “DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA RESOLUCIÓN QUE LA AUTORIZA TOTAL O PARCIALMENTE, SIN HACER MENCIÓN A LA ACTUALIZACIÓN E INTERESES QUE, EN SU CASO, DEBAN PAGARSE, CONSTITUYE UNA NEGATIVA IMPLÍCITA O TÁCITA IMPUGNABLE A TRAVÉS DE LOS MEDIOS DE DEFENSA ORDINARIOS CORRESPONDIENTES.” Jurisprudencia J. 136/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE de octubre de 2017, Décima Época.

Para calcular el impuesto a pagar se debe aplicar una cuota fija de \$1.00 por litro que, en caso de no presentarse listo para beber, se calculará conforme al número de litros que de conformidad con las especificaciones del producto se puedan obtener.

Diversos contribuyentes consideraron que este régimen resulta cuestionable toda vez que su implementación, a pesar de tener una finalidad extrafiscal sustentada en el problema de sobrepeso y obesidad acentuado en México, conlleva violaciones constitucionales, mismas que fueron planteadas en sede de amparo.

En junio de 2017, la Segunda Sala de la SCJN resolvió los juicios de amparo en los siguientes términos:

a) Si bien, el artículo 73, fracción XXIX de la CPEUM establece la facultad del Congreso de la Unión para establecer contribuciones especiales sólo respecto de los bienes especificados en el numeral 5 de del propio precepto (energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza), con base en la fracción VII del mismo artículo 73 de la Constitución Federal, el legislativo federal está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; es decir, puede fijar cualquier tipo de gravamen. Lo anterior no se ve afectado por la naturaleza extrafiscal que tiene este impuesto, ya que dicha situación no modifica su naturaleza recaudatoria¹³⁵.

b) El IEPS sobre bebidas saborizadas con azúcar agregada, no vulnera los derechos de libre competencia y concurrencia, tutelados en la Constitución Federal, así como en los instrumentos internacionales suscritos por el Estado Mexicano en materia de derechos humanos. Esto es así, porque el impuesto no genera desventaja alguna a los contribuyentes, pues no les impide su participación en el mercado, ni les prohíbe enajenar o importar dichos bienes. Adicionalmente, el impuesto no limita la libre concurrencia en el mercado de bebidas saborizadas, pues el público general tiene posibilidad de acceder a ellas, siempre que

¹³⁵ "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. EL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ESTABLECERLO" Jurisprudencia 2a./J. 69/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 700.

se efectúe el pago del impuesto, por lo que la medida realmente impacta económicamente al consumidor final¹³⁶.

c) No existe violación al principio de equidad tributaria, dado que las bebidas saborizadas con azúcar no son comparables con otros líquidos que no tienen azúcar o, respecto de otros alimentos con mayor aporte nutricional; máxime porque la finalidad del IEPS en este caso, es precisamente, desincentivar el consumo de azúcar¹³⁷.

d) Tampoco hay inequidad tributaria injustificada respecto del trato fiscal establecido a las bebidas saborizadas con azúcar y los alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, mismos que también causan el IEPS. Esto obedece a que si bien, las bebidas saborizadas están tasadas con una cuota por litro y los alimentos referidos con la tasa del 8%, lo cierto es que esto proviene de un esquema diseñado por el legislador atendiendo al estado físico de tales bienes (líquido o sólido), por tanto, tiene razonabilidad y está justificado¹³⁸.

e) Finalmente, la norma tampoco genera un trato inequitativo al tasar por igual todas las bebidas saborizadas con azúcares, pues de ese modo logra desincentivar su consumo al mismo universo de causantes, sin que sea de relevancia la cantidad de azúcares añadidos que contengan, ya que lo que se pretendió fue inhibir su consumo¹³⁹.

f) En relación con los derechos de libre elección de los consumidores y el derecho a la alimentación, la SCJN resolvió que las personas morales que comercializan las bebidas saborizadas con azúcar no pueden hacer valer violación a dichos derechos fundamentales, pues

¹³⁶ "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. ES ACORDE CON LOS DERECHOS DE LIBRE COMPETENCIA Y CONCURRENCIA. Jurisprudencia 2a./J. 75/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 701.

¹³⁷ IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. ES COMPATIBLE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 74/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 702.

¹³⁸ *Ídem*.

¹³⁹ *Ídem*.

son ficciones jurídicas que no gozan de derechos connaturales del ser humano¹⁴⁰.

g) En relación con el fin extrafiscal de este impuesto (combatir el sobrepeso y la obesidad), la SCJN resolvió que la medida impositiva cumple con los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad, toda vez que inhibe la mala alimentación de la población, que es una de las causas de dichos padecimientos. En ese sentido, se confirmó que lo recaudado por esta contribución debe estar destinado a combatir el sobrepeso y la obesidad, por lo que es un mecanismo de doble función: desalentar el consumo y contribuir al egreso público¹⁴¹.

h) El artículo 4o. de la LIEPS establece como uno de los requisitos para que el impuesto trasladado sea acreditable, que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición. No obstante lo anterior, para respetar la proporcionalidad contributiva de los particulares, se permite el acreditamiento del impuesto trasladado por la adquisición de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores utilizados como materia prima para elaborar bebidas saborizadas con azúcar añadida.

Por el contrario, tratándose los alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, la LIEPS no permite el acreditamiento del impuesto, lo cual constituye una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues se obliga a los particulares a tributar sobre una base que no revela su capacidad contributiva¹⁴².

¹⁴⁰ IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. ES COMPATIBLE CON LOS DERECHOS DE LIBRE ELECCIÓN DEL CONSUMIDOR Y A LA ALIMENTACIÓN. Jurisprudencia 2a./J. 76/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 704.

¹⁴¹ "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. SU FIN EXTRAFISCAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA IMPOSITIVA." Jurisprudencia 2a./J. 71/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 705.

¹⁴² "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA Y DE ALIMENTOS CON ALTA DENSIDAD CALÓRICA. SU ACREDITAMIENTO A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 2a./J. 78/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 707.

i) El IEPS sobre bebidas saborizadas con azúcar está tasado a una cuota fija de \$1 por litro. Esta tasa no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria ya que, si la base imponible se expresa en litros, por idoneidad la tasa debe fijarse por cada unidad de medida consumida para que al final, si es mayor el consumo, se pague una cuota más elevada; sobre todo si se considera que éste es un impuesto indirecto y, por ende, la carga económica recae en el consumidor -quien se presupone cuenta con el patrimonio para soportar el gasto-, no así del causante¹⁴³.

CPEUM

Áreas estratégicas¹⁴⁴

Los artículos 25 y 28 de la CPEUM establecen la rectoría del Estado Mexicano respecto de áreas estratégicas que el sector público tiene a su cargo a efecto de proteger la seguridad y la soberanía de la Nación. Las áreas estratégicas son: correos, telégrafos y radiotelegrafía; minerales radiactivos y generación de energía nuclear; la planeación y el control del sistema eléctrico nacional, así como el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, y la exploración y extracción del petróleo y de los demás hidrocarburos, la comunicación vía satélite y los ferrocarriles.

Mediante una tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN establece que por área estratégica deben entenderse aquellas actividades económicas reservadas para uso exclusivo del Estado, a través de los organismos y empresas que requiera para su eficaz manejo, que ameritan esa categoría por razones de interés general necesario para el desarrollo económico del país, es decir, son aquellas funciones identificadas con la soberanía económica, los servicios a cargo exclusivo del Gobierno Federal y la explotación de bienes de dominio directo, que por su

¹⁴³ PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 70/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 708.

¹⁴⁴ "ÁREAS ESTRATÉGICAS. SU CONCEPTO." Jurisprudencia 2A./J. 69/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, pág. 1382.

significado social y nacional se orientan por el interés general que sólo garantiza el manejo del Estado.

Interpretación conforme a la CPEUM¹⁴⁵

El método de interpretación conforme implica que, cuando una norma admite más de una interpretación, el juzgador debe armonizar el contenido de aquella con el texto constitucional.

En relación con este sistema de interpretación, el Pleno de la SCJN resolvió una contradicción de tesis en la que establece que la interpretación conforme tiene como base, el principio de conservación de las leyes, esto es, una presunción general de validez de las normas.

Por lo tanto, sostiene que al analizar la voluntad objetiva del legislador en una norma, se puede efectuar una interpretación conforme, siempre y cuando el sentido normativo resultante no conlleve una distorsión, sino una adecuación frente al texto original. Adicionalmente, el método debe operar antes de estimar inconstitucional un precepto legal; esto significa que el juzgador deberá agotar todas las posibilidades de encontrar en la disposición normativa impugnada un significado que la haga compatible con la Constitución o algún tratado internacional y, sólo cuando haya una evidente contradicción (norma-constitución o algún instrumento internacional) se realizará una declaración de inconstitucionalidad.

Asimismo, se resolvió que este sistema de interpretación está relacionado con el principio de interpretación más favorable a la persona, toda vez que lo potencia significativamente, al obligar al juzgador a optar por la disposición que más beneficie a la persona.

A través de una jurisprudencia integrada en la misma contradicción de tesis, el Pleno de la SCJN reafirma que los tribunales, sólo pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no resulte posible una interpretación conforme con la Constitución, y, en todo caso deben evitar el vacío que se produce cuando se niega validez a una norma. Por

¹⁴⁵ "INTERPRETACIÓN CONFORME. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA." Jurisprudencia P. II/2017 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 70.

ende, en el caso concreto, de ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que salve la aparente contradicción¹⁴⁶.

En ese sentido, se confirma que el principio *pro persona*, obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos casos en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma.

Tanto la tesis antes mencionada con la jurisprudencia que integró el Pleno son criterios valiosos para identificar el alcance del método de interpretación conforme. Sin embargo, al sustentar este método en el denominado principio de conservación de las leyes, de forma potencial es factible que los juzgadores puedan abusar de esta figura y pretendan validar la constitucionalidad de normas que, claramente infringen el orden constitucional.

Dignidad humana¹⁴⁷

El artículo 1 de la CPEUM establece la tutela de los derechos humanos a todas las personas, sin distinguir entre las personas físicas y las morales o jurídicas.

La Segunda Sala de la SCJN emitió una jurisprudencia en la que aclara que la tutela referida a las personas morales, se limita a los casos en que su condición de entes abstractos y ficción jurídica se los permita, ya que es evidente que no pueden gozar de la totalidad de los derechos privativos del ser humano, como ocurre con el derecho a la dignidad humana, pues se trata de prerrogativas inherentes al ser humano como tal que no tienen cabida en una persona jurídica.

¹⁴⁶ "INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA." Jurisprudencia 1a./J. 37/2017 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, pág. 239.

¹⁴⁷ "DIGNIDAD HUMANA. LAS PERSONAS MORALES NO GOZAN DE ESE DERECHO." Jurisprudencia 2a./J. 73/2017 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, pág. 699.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Aguas nacionales

La reforma a la LFD vigente a partir del 1 de enero de 2014, incorporó modificaciones al derecho por explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, y al derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales.

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 motivación legislativa, al principio de proporcionalidad tributaria, al principio de razonabilidad jurídica y equidad tributaria.

El 10 de mayo de 2017, la Primera Sala de SCJN, resolvió la constitucionalidad de los artículos 222, 223 y 231 de la LFD vigente a partir del 1 de enero de 2014, sosteniendo lo siguiente:

a) En relación con la violación al principio de legalidad tributaria, la Primera Sala consideró infundados los argumentos de inconstitucionalidad, ya que, en su opinión, todos los elementos del tributo se encuentran contenidos en las disposiciones legales. El legislador cumplió con su obligación de establecer en una norma formal y material los elementos de la contribución, así como los métodos y procedimientos para obtener las variables de la fórmula que permiten calcular el mismo; sin que esto se extienda a los mecanismos por los cuales la autoridad técnica mide componentes fácticos del fenómeno hídrico¹⁴⁸.

¹⁴⁸ "AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, AL PREVER QUE PARA CALCULAR EL DERECHO POR SU USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO SE UTILICEN LAS FÓRMULAS ESTABLECIDAS ATENDIENDO A LOS VALORES QUE PUBLICA LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA" Jurisprudencia 1a./J. 112/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 125.

"AGUAS NACIONALES. LA DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, DE LOS VALORES UTILIZADOS PARA CALCULAR EL DERECHO POR SU USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

b) Por lo que hace a la violación al principio de proporcionalidad tributaria, la Primera Sala resolvió que no existe afectación al referido principio, ya que, por un lado, las normas toman como base una unidad de consumo que se vincula directamente con el grado de aprovechamiento del bien del dominio público, como son los metros cúbicos de agua utilizados, unidad que es un referente adecuado.

Adicionalmente, la fórmula que emplea el legislador para aplicar el referente consiste en cobrar una cuota por metro cúbico de agua utilizado. Ello significa que, a mayor uso del recurso hídrico, mayor será el derecho a pagar, lo que resulta razonable. Finalmente, el legislador, también consideró la valoración del mayor o menor disponibilidad del agua o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro¹⁴⁹.

Por lo tanto, se considera que los criterios que siguió el legislador para determinar la base del derecho a pagar, se encuentran vinculados en su totalidad, con la afectación a la disponibilidad del hídrico vital. Esto logra una equitativa distribución social de las aguas nacionales, así como un desarrollo sustentable, y al delimitar las zonas de disponibilidad, objetivamente los contribuyentes pagan de acuerdo con las características de cada fuente.

Por tanto, no es correcto sostener que las cuotas por zonas de disponibilidad deben ser progresivas en atención al uso, aprovechamiento o extracción del recurso hídrico, ya que adicionalmente lo que se busca no sólo es la conservación del agua sino también su restauración en las fuentes de agua, como lo reconoce la propia exposición de motivos de la reforma que dio origen a los artículos impugnados.

TRIBUTARIA". Jurisprudencia 1a./J. 111/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 127.

"AGUAS NACIONALES. LA REMISIÓN QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS A LA NORMA OFICIAL MEXICANA NOM-011-CNA-2000, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia 1a./J. 110/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 128.

¹⁴⁹ "AGUAS NACIONALES. LOS ARTÍCULOS 222, 223 Y 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE PREVEN LO RELATIVO AL DERECHO POR SU USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO, RESPETAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia 1a./J. 113/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 130.

c) En relación con la violación al principio de equidad tributaria, se considera que los artículos reclamados no violan dicho principio, toda vez que los contribuyentes pagarán el derecho en igualdad de circunstancias, es decir, quien utilice en igual medida el líquido en cuestión (en cantidad, zona de disponibilidad y destino), pagará la misma cuota. Las distinciones previstas en la LFD se justifican objetivamente ya que es un hecho notorio que, en algunos lugares existe abundancia de agua mientras que en otros escasea, que en unos es de fácil obtención, mientras que en otros se requiere de grandes inversiones para utilizarla y que en determinadas regiones su uso no produce daño alguno en tanto que en otras se dan consecuencias perjudiciales a corto o largo plazo¹⁵⁰.

d) Finalmente, se considera que los artículos reclamados no violan el derecho de acceso al agua toda vez que la contribución de mérito no implica una restricción en forma alguna, puesto que permite la explotación del recurso no renovable a través del pago del derecho. La Primera Sala resolvió que, por el contrario, el derecho no es restrictivo ni carente de razonabilidad jurídica, sino constituye una medida regulatoria en torno al control del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, el cual se sustentaba en bases objetivas, como es el artículo 4º de la Constitución Federal, a fin de garantizar el derecho de un medio ambiente sano, al saneamiento del agua y existencia de agua en cantidad y calidad suficiente para su uso, explotación o aprovechamiento¹⁵¹.

¹⁵⁰ "AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, AL ESTABLECER DISTINTAS CUOTAS BASADAS EN ZONAS DE DISPONIBILIDAD PARA CALCULAR EL DERECHO POR SU USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia 1a./J. 115/2017 (10a). de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 120.

"AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, AL ESTABLECER LA DISTINCIÓN DE CUOTAS BASADA EN LA FUENTE DE EXTRACCIÓN, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR SU USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 1a./J. 114/2017 (10a). de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 122.

"AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE PREVÉ LA DIFERENCIA EN RAZÓN DEL USO O DESTINO DE DICHO RECURSO NATURAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia 1a./J. 116/2017 (10a). de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 123.

¹⁵¹ ACCESO AL AGUA. EL DERECHO POR EL USO, EXPLOTACIÓN O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES NO CONSTITUYE UNA RESTRICCIÓN.

LEGISLACIONES LOCALES

Foto multas¹⁵²

El artículo 58 del Reglamento de la Ley de Vialidad para el Estado Libre y Soberano de Puebla, prevé que el propietario del vehículo es responsable solidario de las infracciones de tránsito denominadas foto multas; sin embargo, dicha responsabilidad no está contenida en la Ley de Vialidad de ese Estado, en donde únicamente se establece la responsabilidad del conductor.

Derivado de lo anterior, un TCC resolvió acertadamente, que esta norma es contraria a la facultad reglamentaria contenida en la Constitución Política de la mencionada entidad; por ende, al principio de subordinación jerárquica, al exceder el contenido de la norma objeto de reglamentación.

Este criterio resulta relevante toda vez que las legislaciones locales prevén este tipo de sanciones por diversas infracciones de tránsito, mismas que, además de ser claramente inconstitucionales por violar la garantía de audiencia / principio de seguridad jurídica de los particulares, están contenidas en reglamentos que exceden el contenido de la ley que reglamentan.

Cabe mencionar que el artículo 53 de la Ley de Vialidad para el Estado Libre y Soberano de Puebla (reglamentado por el artículo 58 antes mencionado) establece que la foto multa está dirigida y notificada al propietario del vehículo, mientras que, respecto del conductor, ni siquiera existe una previsión para identificar su identidad, siendo que él es quien realiza la conducta infractora.

Tesis Aislada 1a. CLXXX/2017 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 48, noviembre 2017, Tomo I, pág. 431.

¹⁵² "FOTO MULTAS. EL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE VIALIDAD PARA EL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE PUEBLA, AL PREVER QUE EL PROPIETARIO DEL VEHÍCULO SERÁ RESPONSABLE SOLIDARIO PARA EFECTOS DE SU COBRO, VULNERA LA FACULTAD REGLAMENTARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN III, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA ENTIDAD." Tesis VI.2o.A.14 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo IV, pág. 2543.

Al respecto el referido TCC, consideró estas normas también son inconstitucionales por violación al principio de culpabilidad en materia penal que establece que la responsabilidad se debe limitar a los autores y partícipes del hecho ilícito, en virtud de que se responsabiliza al propietario del vehículo, aun cuando no es el autor de la infracción¹⁵³.

Consideramos plausible que se reconozca la invalidez de estas normas y, si bien, estos criterios no constituyen una declaratoria general de inconstitucionalidad, deben servir de criterio orientador para otros juzgadores al analizar la validez de este tipo de sanciones, inclusive en otras entidades federativas.

Daños y perjuicios¹⁵⁴

El artículo 2108 del CCDF establece que daño es la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación; por su parte, el artículo 2109 del mismo ordenamiento prevé que perjuicio es la privación de cualquiera ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación. Por lo tanto, estos conceptos son consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de una obligación.

No obstante ello, un TCC resolvió que existen casos en donde los daños y perjuicios no aparecen claramente derivados de la obligación incumplida, y entonces, resulta necesario que el afectado exponga en qué consistieron para estar en condiciones de demostrar su existencia.

Esta resolución es apropiada en la medida en que el juzgador está atendiendo a la realidad de la operación o situación objeto de controversia, eliminando fórmulas estáticas que en ocasiones no permiten arribar a una decisión justa o correcta.

¹⁵³ "FOTOMULTAS EN EL ESTADO DE PUEBLA. LOS ARTÍCULOS 53 DE LA LEY DE VIALIDAD PARA EL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE PUEBLA Y 58 DE SU REGLAMENTO, CONFORME A LOS CUALES LA SANCIÓN SE IMPONE AL PROPIETARIO DEL VEHÍCULO Y NO AL CONDUCTOR, QUIEN ES EL QUE COMETE LA CONDUCTA INFRACTORA, SON INCONSTITUCIONALES." Tesis VI.1o.A.106 A de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo III, pág. 1927.

¹⁵⁴ "DAÑOS Y PERJUICIOS. FORMA DE ACREDITARLOS." Tesis 1a. LXIV/2017 de TCC, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo I, pág. 579

Mandato¹⁵⁵

El artículo 2600 del CCDF prevé que, aunque el mandato termine por la muerte del mandante, debe el mandatario continuar en la administración, entretanto los herederos proveen por sí mismos a los negocios, siempre que de lo contrario pueda resultar algún perjuicio.

Sobre esto, se desarrollan tres interpretaciones legales: una interpretación gramatical, en donde se advierte que no hay forma de cuantificar numéricamente una temporalidad sobre esta obligación; una interpretación teleológica, de donde se desprende que el legislador busca la conservación y dinamismo del negocio que fue objeto del mandato, para evitar que el patrimonial del asunto quede en peligro, sobre todo al considerar que los herederos por desconocimiento de la herencia, dificultades para su acreditación o conflictos entre ellos, no pueden preservar el patrimonio hasta que asumen el negocio. Finalmente, la visión doctrinal, se orienta a que la ultractividad debe seguir hasta que los herederos se hagan cargo de los negocios o el exmandatario se libere de la obligación.

Al respecto, un TCC aclara que, si bien el alcance o temporalidad de esta obligación no está especificada en el texto legal, debe entenderse que los mandatarios deben realizar las actividades que se requieran para alcanzar la finalidad de la gestión impuesta.

Consideramos que este criterio es valioso por el proceso interpretativo que siguió el TCC, en donde más allá del texto de la ley, se tomó en consideración la voluntad objetiva del legislador y el espíritu de la norma.

¹⁵⁵ "MANDATO. ALCANCE DE LAS OBLIGACIONES DEL MANDATARIO DESPUÉS DE LA MUERTE DEL MANDANTE." Jurisprudencia PC.I.C. J/46 C de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo III, pág. 2170.

Fines extrafiscales en predial¹⁵⁶

Conforme al artículo Noveno Transitorio de la Ley de Ingresos del Municipio de Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2016, los sujetos del impuesto predial, tratándose de predios baldíos, pagarán una sobretasa anual de 8.4 al millar, sobre la base gravable, determinada en términos del artículo 22, de la dicha Ley.

Un TCC resolvió que el artículo Noveno Transitorio de la ley citada infringe el artículo 115, fracción IV, inciso a), es inconstitucional, por carecer de elementos que permitan examinar su tal característica a la luz de los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público previstos en el diverso 31, fracción IV, de la CPEUM. Lo anterior, dado que, se advierte que el legislador local no externó consideración alguna tendente a justificar constitucionalmente por qué consideró que la "tasa adicional" -8.4 al millar- del impuesto predial para predios baldíos, debía ser superior a la tasa básica -1.6 al millar-, ni razonó por qué era necesario que ascendiera a ese monto para poder satisfacer los fines extrafiscales del Municipio.

¹⁵⁶ "PREDIAL. EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE EL MARQUÉS, QUERÉTARO, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016, INFRINGE EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, INCISO A), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL NO JUSTIFICAR EL LEGISLADOR LOS FINES EXTRAFISCALES RESPECTO DE LA TASA ADICIONAL DEL 8.4 AL MILLAR DEL IMPUESTO RELATIVO PARA LOS PREDIOS BALDÍOS." Tesis XXII.2o.A.C.3 A de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 48, noviembre de 2017, Tomo III, pág. 2104.

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Prueba de residencia fiscal en el extranjero¹⁵⁷

El artículo 4 de la LISR establece que para la aplicación de beneficios de un Tratado de doble tributación, la residencia se acredita con la constancia expedida por la autoridad extranjera, la cual no requiere de legalización para hacer fe en México, ni tampoco ser exhibida con traducción autorizada, a menos que así lo requiera la autoridad fiscal.

Por su parte, el artículo 6 del RLISR establece que los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un Tratado para evitar la doble tributación, deberán hacerlo mediante: *(i)* las certificaciones de residencia mencionadas en el artículo 4 de la LISR, *(ii)* con la presentación de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al ISR, o bien *(iii)* con la certificación de la declaración del impuesto por el penúltimo ejercicio, si no hubiera vencido aún el plazo para presentar la declaración del último.

El Pleno de la Sala Superior del TFJA señala que el artículo 6 del RLISR constituye una disposición limitativa en cuanto a los medios probatorios con los que se puede acreditar la residencia fiscal de un contribuyente en un país distinto, restringiendo la acreditación de tal situación con otras documentales, o a través de la interpretación de datos derivados de éstas. Dicho lo anterior en pocas palabras, el criterio en cuestión valida la disposición reglamentaria en cuanto a los elementos probatorios que nos ocupan, no admitiendo la acreditación de residencia fiscal por medios diversos.

Consideramos que si bien el criterio del Pleno de la Sala Superior del TFJA, brinda certeza con respecto al acreditamiento de residencia fiscal

¹⁵⁷ "RESIDENCIA FORMAS DE ACREDITARLA PARA ACCEDER A LOS BENEFICIOS DE UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN." Jurisprudencia de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 4, Octava Época, año I, noviembre 2016, pág. 35.

"RESIDENCIA EN EL EXTRANJERO. ELEMENTOS PARA ACREDITARLA Y SER BENEFICIARIO DE UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN." Precedente de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 6, Octava Época, año II, enero 2017, pág. 431.

del extranjero (que debiera ser vinculante para la autoridad fiscal), limita la posibilidad de dicha prueba mediante medios diversos lo que fácticamente pudiera representar problemas en caso de poderse obtener precisamente las pruebas limitativamente referidas en el artículo reglamentario en cuestión.

Deducción de gastos realizados para el desarrollo del objeto social¹⁵⁸

A través de un criterio aislado, el TFJA establece que si bien la LISR señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, ello no debe entenderse en el sentido de que se dedique única y exclusivamente a realizar operaciones precisa y expresamente descritas en el objeto social de su acta constitutiva.

El tribunal razona lo anterior partiendo de la base de que siendo el objeto del impuesto gravar sólo el provecho o utilidad obtenida, con exclusión de los gastos y costos estrictamente necesarios para obtener el ingreso, resulta evidente que los gastos en que se incurre para el desarrollo del objeto social de la empresa, ya sea que reporten ganancias (mismas que estarían gravadas), o aun cuando no se generen ingresos pero se efectúen con la intención de generarlos, deben ser deducibles.

Consideramos valioso el criterio anterior, toda vez que reconoce la necesidad de reconocer como partidas deducibles conceptos por su naturaleza de coadyuvantes para la generación de ingresos aun cuando no correspondan a actividades precisa y expresamente dispuestas en el objeto social de la escritura constitutiva del contribuyente (lo que conllevaría a hacer depender las deducciones de un formalismo por demás no previsto en la LISR).

¹⁵⁸ "GASTOS ERICTAMENTE INDISPENSABLES. LO SON AQUELLOS REALIZADOS POR LOS CONTRIBUYENTES PARA EL DESARROLLO SOCIAL DE SU OBJETO SOCIAL." Criterios Aislados de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 8, Octava Época, año II, marzo 2017, pág. 183.

Facultades de la autoridad para cuestionar materialidad de ingresos gravados y gastos deducidos¹⁵⁹

La Primera Sala de la SCJN ha manifestado que el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales no implica que proceda en automático el efecto fiscal que el contribuyente pretenda, por tanto en caso de cuestionamiento por las autoridades fiscales, se debe acreditar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos.

Al respecto, mediante precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA se resolvió que resulta válido que la autoridad fiscal pueda cuestionar la materialidad (realidad) de las operaciones de los contribuyentes, al ser precisamente la finalidad de las compulsas (cruce de información). Inclusive, existe la obligación a cargo de las autoridades fiscales de dar a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, a efecto de que el contribuyente aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por terceros que expidieron CFDI.

Este precedente es coherente con los criterios seguidos tanto por el PJ como por las autoridades fiscales; sin embargo, no existen criterios que establezcan lineamientos que delimiten las pruebas idóneas que acreditan la materialidad de un servicio, lo que ha ocasionado que las autoridades fiscales soliciten información excesiva, y aun cuando la misma sea ofrecida, la consideren insuficiente, lo cual deja en estado de incertidumbre jurídica a los particulares.

En línea con lo referido en el párrafo previo, consideramos que la realidad económica de las operaciones de los contribuyentes se produce como consecuencia de los actos jurídicos que éstos celebran (y en menos casos, de hechos jurídicos) de manera que si las autoridades fiscales pretenden desestimar la materialidad y/o realidad de las operaciones de los contribuyentes, deberán acudir a los instrumentos jurídicos apropiados para desestimar los actos jurídicos generados.

¹⁵⁹ "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, visible en la RTFJA No. 10, Octava Época, año II, mayo 2017, pág. 239.

Dividendos provenientes de la CUFIN¹⁶⁰

El artículo 76, fracción XI, inciso b) de la LISR establece que las personas morales que paguen dividendos, se encuentran obligadas a proporcionar a sus socios o accionistas las constancias de pagos correspondientes al momento de pagar la utilidad.

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA establece que si derivado del ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal conoce que los recursos pagados por la persona moral a sus socios o accionistas no tienen el carácter de dividendos provenientes de la CUFIN, las constancias de pagos resultan insuficientes para desvirtuar tal determinación, al constituir documentos privados; por lo que los socios o accionistas deberán además exhibir las probanzas a través de las cuales demuestren fehacientemente que los ingresos percibidos revisten el carácter de dividendos y que efectivamente provienen de la CUFIN.

A nuestro criterio, lo anterior es incorrecto, toda vez que conforme a lo previsto en el artículo 76, fracción XI, inciso b) de la LISR, es obligación de las personas morales que pagan dividendos, especificar en el comprobante fiscal respecto si el mismo provino de CUFIN; así, si las autoridades fiscales pretenden cuestionar a un accionista el carácter de dividendo de CUFIN que percibió, habrá de ejercer sus facultades de revisión ante la sociedad pagadora de dicho concepto no debiendo cuestionar al accionista que cuenta con la constancia probatoria del dividendo.

¹⁶⁰ "DIVIDENDOS PROVENIENTES DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA. PARA ACREDITAR SU PROCEDENCIA NO BASTA LA EXHIBICIÓN DE LA CONSTANCIA DE PAGOS Y RETENCIONES CORRESPONDIENTE, CUANDO EXISTA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN OBTENIDA MEDIANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN QUE CONTRADICE EL CONTENIDA DE DICHA DOCUMENTACIÓN." Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 11, Octava Época, año II, junio 2017, pág. 110.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Agenciamiento Naviero en IVA¹⁶¹

El artículo 75, fracción X del CC califica como mercantiles aquellos actos realizados por las empresas de agenciamiento; a su vez, el artículo 22 de la Ley de Navegación y Comercio Marítimos, prevé como agente naviero, al ente físico o moral, facultado para que a nombre del naviero u operador, bajo el carácter de comisionista mercantil, actúe en nombre y representación de este.

En razón de que el CC no distingue si la comisión mercantil se efectúa con o sin representación, la Sala Superior del TFJA señala que el Agenciamiento Naviero constituye un contrato representativo, al igual que la Comisión Mercantil (mandatos mercantiles), el primero con representación directa y el segundo con representación indirecta.

Consideramos relevante el criterio de la Sala Superior del TFJA, en la medida en que su interpretación en concordancia con otros precedentes¹⁶², permite definir la aplicación de la tasa del 0% para efectos de IVA, tanto a la contraprestación pactada como comisión derivada de los servicios prestados exportados, con motivo de un

¹⁶¹ "AGENCIAMIENTO NAVIERO, CONTRATO REPRESENTATIVO EQUIPARABLE A LA COMISIÓN MERCANTIL." Precedente de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 4, Octava Época, año I, noviembre 2016, pág. 828.

¹⁶² AGENCIAMIENTO NAVIERO, CONTRATO REPRESENTATIVO EQUIPARABLE A LA COMISIÓN MERCANTIL." Precedente de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 4, Octava época, año I, noviembre 2016, pág. 828.

"COMISIÓN DERIVADA DEL AGENCIAMIENTO NAVIERO, RESULTA GRAVABLE A TASA DEL 0%, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN IV INCISO D), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR SER UN CONTRATO DE REPRESENTACIÓN." Precedentes de la Sala Superior del TFJA aprobados durante la séptima época, visible en la RTFJA No. 4, Octava época, año I, noviembre 2016, pág. 829.

"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LOS GASTOS DERIVADOS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE EXPORTADOS POR CONCEPTO DE COMISIONES APROVECHADOS DE FORMA EXCLUSIVA POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO EN EL PAÍS, DEBEN GRAVARSE A LA TASA DEL 0% (NORMATIVIDAD VIGENTE HASTA EL 04 DE DICIEMBRE DE 2006)." Precedentes de la Sala Superior aprobados durante la séptima época, visible en la RTFJA No. 4, Octava época, año I, noviembre 2016, pág. 830.

contrato de Comisión Mercantil o de Agenciamiento Naviero, así como a los gastos efectuados por el comisionista, en ejercicio de la representación mercantil.

En línea con lo apuntado en el párrafo anterior, resulta importante señalar que la LIVA prevé dicha tasa del 0% en servicios de comisión cuando los servicios del comisionista (residente en México) son aprovechados en el extranjero sin distinguir si tales servicios deban de estar vinculados con actividades de exportación o importación de mercancías.

Subcontratación de personal en IVA¹⁶³

El artículo 14, primer párrafo, fracción I, de la LIVA señala como uno de los objetos del gravamen, a la prestación de servicios independientes y considera como tal, entre otras, a la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Asimismo, el artículo en mención en su penúltimo párrafo establece que no se considerará prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se reciban ingresos asimilados a salarios en términos de la LISR. Por lo tanto, los sueldos y salarios e ingresos asimilados no son objeto del IVA.

Por su parte, la legislación laboral y del seguro social prevé que cuando una relación contractual se realiza entre un beneficiario de servicios laborales subcontratados y un intermediario o contratista independiente (*outsourcing*), comparten una responsabilidad solidaria en relación con los trabajadores subcontratados.

A través de un criterio aislado emitido por una Sala Regional del TFJA se resolvió que esta clase de servicios sí se puede considerar como objeto del IVA, pues regularmente dentro de los servicios proporcionados también se incluyen: la administración de la nómina, la supervisión del

¹⁶³ "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL A TRAVÉS DE EMPRESAS TERCERAS O DENOMINADAS "OUTSOURCING", PUEDE CONSIDERARSE PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES, QUE SON OBJETO DE CAUSACIÓN Y ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO." Precedente de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 5, Octava Época, año I, diciembre de 2016, pág. 242.

cumplimiento de labores, asignación y/o reasignación de personal; es decir, se trata de una prestación de hacer en favor de otra persona, la cual encuadra dentro del supuesto de causación de IVA, y por ende, de acreditamiento de dicha contribución.

Concluye la Sala Regional que el servicio de subcontratación se proporciona de manera directa entre el contratante o beneficiario y el intermediario o contratista independiente (personas morales), mediante una relación con derechos y obligaciones entre ambas partes, distinta e independiente de la relación de subordinación o dependencia jerárquica con los trabajadores, situación que confirma el tratamiento de prestación de servicios independientes.

Consideramos acertado el criterio anterior, toda vez que esclarece la naturaleza jurídica de esta clase de contratos, reconociendo las obligaciones de las personas morales contratantes en materia laboral y de seguridad social, así como los diversos servicios que se obtienen relacionados con la subcontratación de personal, mismos que causan IVA, y por tanto, son objeto de acreditamiento.

Resulta importante mencionar que mediante jurisprudencia¹⁶⁴ emitida por Plenos de Circuito se resolvió que los contribuyentes que celebran este tipo de contratos a efecto de considerar que los pagos relativos son objeto de IVA y poder realizar el acreditamiento correspondiente, deberán demostrar que no se actualiza la subordinación laboral a través del cumplimiento de los lineamientos previstos en el artículo 15-A LFT.

¹⁶⁴ "PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES. PARA DETERMINAR SI LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL ACTUALIZA O NO EL SUPUESTO DE ESA FIGURA, GRAVADA POR EL IVA, PREVISTO EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY RELATIVA, ES NECESARIO ACUDIR AL NUMERAL 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO", Jurisprudencia PC.III.A.J/18-A de Plenos de Circuito, visible en SEJUFÉ, Décima Época, Libro 32, Julio 2016, Tomo II, pág. 1581.

Servicios de transportación de bienes para efectos de IVA¹⁶⁵

Conforme al artículo 1 de la LIVA, un acto o actividad será considerada objeto del impuesto, siempre y cuando sea prestada en territorio nacional; a su vez, el artículo 16 de la LIVA establece que la prestación del servicio es realizada en territorio nacional, cuando se lleva a cabo total o parcialmente por un residente en el país, precisando que por transporte internacional, se considera al servicio prestado en territorio nacional cuando ahí se inicie el viaje o incluso sea de ida y vuelta.

Por su parte, el artículo 29, fracción V de la LIVA señala que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país, cuando se haya iniciado el viaje en territorio nacional o incluso sea de ida y vuelta.

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA concluye que resulta incorrecto que a la transportación internacional de bienes iniciada desde territorio extranjero se le aplique la tasa general del impuesto del 16%, al no encuadrar dentro del concepto de transportación internacional de bienes definido en el artículo 16 de la LIVA, y por ende no estar sujeta a la tasa del 0%.

Consideramos plausible el criterio de la Sala Superior del TFJA, toda vez que reconoce que el servicio que se inicia en el extranjero no se presta en territorio nacional, y si bien no puede estar sujeto a la tasa del 0% al no actualizar lo previsto en el artículo 16 de la LIVA, tampoco puede considerarse como una actividad causante del impuesto a tasa general, dado que el objeto del IVA es precisamente gravar únicamente aquel servicio prestado en territorio nacional.

¹⁶⁵ "VALOR AGREGADO. EL SERVICIO DE TRANSPORTACIÓN DE BIENES POR VÍA FÉRREA QUE INICIA EN EL EXTRANJERO Y CULMINA EN EL PAÍS, NO PUEDE SER OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO." Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 8, Octava Época, año II, marzo 2017, pág. 108.

"VALOR AGREGADO. TRATÁNDOSE DE LA ACTIVIDAD CONSISTENTE EN LA TRANSPORTACIÓN INTERNACIONAL DE BIENES POR VÍA FÉRREA SÓLO SE CONSIDERA COMO TAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO RELATIVO, AQUELLA PRESTADA EN TERRITORIO NACIONAL." Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 8, Octava Época, año II, marzo 2017, pág. 109.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Actualización de las contribuciones¹⁶⁶

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

La Sala Superior establece que la autoridad fiscal deberá realizar la actualización correspondiente al determinar un crédito fiscal, toda vez que la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica de contribución, razón por la cual es legal que en dicho acto el sujeto conozca su situación fiscal real.

Determinación presuntiva de utilidad fiscal¹⁶⁷

En nueva jurisprudencia se establece que el artículo 55 del CFF contempla causales de determinación presuntiva de utilidad fiscal en tanto que el diverso 59 del mismo CFF dispone medios para realizar la aludida determinación presuntiva (incluyendo diversas presunciones).

Así, puede decirse que este criterio jurisprudencial refiere que en el primero de los preceptos se establece “cuándo” procede la determinación presuntiva y el segundo “cómo” llevar a cabo la cuantificación relativa sin que exista contradicción entre dichos dispositivos legales.

¹⁶⁶ “ACTUALIZACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA SUJETA A REALIZARLA EN LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA DE LA CONTRIBUCIÓN.” Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 12, Octava Época, año II, julio 2017, pág. 141.

¹⁶⁷ “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SON EXCLUYENTES ENTRE SÍ, POR EL CONTRARIO, SE COMPLEMENTAN”. Suspensión de la jurisprudencia No. VII-J-1aS-170, visible en la RTFJA No. 15, octava Época, Año II, Noviembre 2017, pág. 7.

Razones de negocios, comprobantes fiscales, simulación de actos jurídicos¹⁶⁸

Cuando los contribuyentes llevan a cabo actos, actividades u operaciones con efectos tributarios, emiten comprobantes fiscales (hoy llamados "certificados fiscales digitales"). Desde luego que la no realización de tales actos, actividades u operaciones, no puede dar origen a la emisión de tales comprobantes, de modo que la emisión de estos últimos sin la realización de los primeros puede ser constitutivo de una conducta simulada.

En este tenor, y con motivo de un juicio específico (que no patrocinó nuestra firma) el TFJA emitió cuatro precedentes refiriendo lo siguiente:

- a) Los efectos tributarios derivados de comprobantes fiscales no pueden producirse cuando la operación a que se refiere es inexistente.
- b) La autoridad fiscal puede considerar la prevalencia de la sustancia económica sobre la forma respecto de los eventos registrados contablemente por una empresa.

¹⁶⁸ "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 ÉSTOS SE PRETENDE."

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD."

"RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVAN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE."

"SOLICITUD DE NULIDAD DE ACTOS JURÍDICOS SIMULADOS. NO ES CONDICIÓN PREVIA PARA DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE OPERACIONES INEXISTENTES."

Precedentes visibles en la RTFJA No. 15, Octava Época, Año II, Noviembre 2017, págs. 314 a 319 inclusive.

- c) Así, la autoridad fiscal puede determinar la falta de sustancia material de operaciones que constan en la contabilidad, desconociendo para efectos fiscales tales operaciones.
- d) Las "razones de negocio" (y/o su ausencia) son un elemento que la autoridad fiscal puede tomar en cuenta para determinar si una operación es "artificiosa".
- e) Por tanto, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad fiscal para determinar la inexistencia de una operación.
- f) La autoridad fiscal si bien puede acudir a tribunales para solicitar la nulidad de actos jurídicos que considera simulados, esa posibilidad no es condición previa para desconocer los efectos fiscales de las operaciones que advirtió en ejercicio de sus facultades de comprobación, puesto que dicha determinación no lleva implícita la anulación general de dichos actos.

Al respecto, nos parece que estos precedentes resultan razonables en el contexto de operaciones que realmente no hayan sido efectuadas y sobre la que los contribuyentes hayan emitido comprobantes fiscales a los que se les hubiere dado efectos fiscales.

Afirmamos lo apuntado en el párrafo anterior si bien no dejamos de advertir elementos discutibles que tales criterios plantean y que referimos a continuación:

- a) No advertimos fundamento expreso suficiente en las leyes fiscales (particularmente en el CFF) que faculte a las autoridades fiscales el desconocimiento (unilateral) de operaciones "para efectos fiscales".
- b) Es factible aducir que dicha posibilidad está implícita en las facultades de las autoridades fiscales; sin embargo, insistimos, pareciera no haber sólidas bases legales que sustenten dicho desconocimiento de actos, actividades u operaciones de los particulares por parte de las autoridades fiscales.
- c) Al aducir a la "sustancia económica" (y/o su falta) como elemento para desconocer efectos tributarios, se abre la posibilidad de apreciaciones subjetivas de parte de las

autoridades fiscales, dado que dicho concepto ("sustancia económica") puede ser objeto de diversas interpretaciones.

- d) Lo referido en el párrafo anterior resulta aplicable en la calificación de "razones de negocios" cuyo alcance puede ser ampliamente subjetivo y por demás, no constituye un elemento legalmente establecido que faculte a las autoridades fiscales desconocer operaciones de los contribuyentes.
- e) Finalmente, nos parece que la "materialidad" de operaciones debe entenderse como la realización efectiva de las mismas, siendo en la práctica (desafortunadamente) frecuente que las autoridades fiscales nieguen la existencia de operaciones trasladando a los contribuyentes la carga de la prueba de situaciones que frecuentemente no requieren legalmente de formalidades y/o solemnidades particulares para su celebración.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Evolución del principio de *Litis* abierta

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA mediante diversos precedentes¹⁶⁹, resume la evolución legislativa y jurisprudencial del principio de *Litis* abierta, concluyendo que el mismo actualmente se rige por tres aspectos fundamentales: (i) permitir al particular plantear en un juicio argumentos novedosos o reiterativos no hechos valer en la etapa de fiscalización o en un recurso administrativo; (ii) la *Litis* abierta no opera si el recurso administrativo fue desechado o sobreseído, dado que primero debe demostrarse la ilegalidad del pronunciamiento correspondiente (art. 1 de LFPCA); y (iii) dicho principio no implica una nueva oportunidad para ofrecer las pruebas que debieron ofrecerse en sede administrativa.

Asimismo, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA señala que del contenido del artículo 53-C del CFF se desprende que la intención del

¹⁶⁹ "LITIS ABIERTA EN MATERIA FISCAL.- SU EVOLUCIÓN LEGISLATIVA Y JURISPRUDENCIAL." Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 8, Octava Época, año II, marzo 2017, pág. 160.

"LITIS ABIERTA EN MATERIA FISCAL.- SU EVOLUCIÓN LEGISLATIVA Y JURISPRUDENCIAL." Criterio Aislado de Salas regionales TFJA, visible en la RTFJA No. 9, Octava Época, año II, abril 2017, pág. 404.

legislador es no limitar el ofrecimiento de pruebas en los medios de defensa, con la condicionante de que sí se ofrece documentación no exhibida durante el procedimiento de fiscalización, se permite a las autoridades fiscales realizar una nueva visita domiciliaria únicamente para analizar dicha información novedosa.

A nuestra consideración, estos precedentes pueden constituir el inicio de una modificación a la concepción del principio de *Litis* abierta en el aspecto probatorio, toda vez que si bien jurisprudencialmente continúa vigente el criterio de que el contribuyente no puede ofrecer en un juicio pruebas distintas a las presentadas en la etapa administrativa, con base en el criterio anterior y con fundamento en el artículo 53-C del CFF, el interesado podrá exhibir documentación novedosa en un medio de defensa, tomando en consideración que esta información adicional puede ser el sustento de hechos diferentes para que la autoridad fiscal inicie una nueva auditoría (únicamente por lo que hace a los datos que no se dieron a conocer oportunamente a la autoridad fiscal).

Valoración de la prueba pericial contable¹⁷⁰

El tribunal expresa que de los artículos 143 y 144 del CFPC, y en la NIF A-1 se desprende que la prueba pericial contable es la opinión técnica con relación a los registros de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera; por su parte, del artículo 46, fracción III de la LFPCA se desprende que la valoración de los dictámenes periciales queda a la prudente apreciación del TFJA.

La Sala Superior señala que los dictámenes contables deberán valorarse conforme a los siguientes aspectos: 1) No pueden referirse a cuestiones de derecho que corresponden exclusivamente al Juzgador, pues deben limitarse a los aspectos contables en controversia; 2) Deben limitarse al ámbito de las preguntas del cuestionario; 3) Deben confrontarse las respuestas de todos los peritos, y razonar por qué alguna o ninguna de ellas crean o no convicción al Juzgador, por ende no es válido resolver sólo con la transcripción –digitalización– y valoración del dictamen del perito tercero; 4) Deberá otorgárseles eficiencia probatoria sólo si están fundamentados técnicamente; 5) El dictamen del perito tercero en discordia no tiene por objeto señalar los errores o aciertos de los otros dictámenes, ni indicar qué perito tiene la razón, pero su coincidencia de

¹⁷⁰ "PRUEBA PERICIAL CONTABLE.- REGLAS PARA SU VALORACIÓN." Precedente de Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 12, Octava Época, año II, julio 2017, págs.89 y 90.

sus conclusiones con las alcanzadas por alguno de los peritos de las partes sí es relevante para reforzar y confirmar la eficacia probatoria del dictamen del perito correspondiente.

En la práctica ha existido cierta deficiencia en la valoración de los dictámenes periciales, dado que con frecuencia el tribunal *(i)* únicamente toma en consideración la opinión del perito tercero y/o *(ii)* estas pruebas son valoradas libremente, esto es, aun cuando las conclusiones de los peritos no tienen sustento documental probatorio o sobrepasan lo planteado en el cuestionario correspondiente.

Por lo anterior, estimamos valioso el criterio emitido por la Sala Superior, al acotar lineamientos para la valoración de la prueba pericial ofrecida y desahogada en un juicio contencioso administrativo, mismos que otorgan un criterio para determinar su legalidad o ilegalidad.

Derecho a la devolución¹⁷¹

Conforme a la interpretación del artículo 50, penúltimo párrafo y 52, fracción V, inciso a) de la LFPC, y atendiendo al principio de plena jurisdicción, el TFJA en el juicio contencioso administrativo tiene la obligación de reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y, a su vez, condenar el cumplimiento de la obligación correlativa.

La Sala Superior señala que derivado de lo anterior, si se declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, y si el contribuyente acredita que realizó el pago de los créditos controvertidos, la sentencia debe de reconocer el derecho subjetivo a solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

Consideramos que si bien el criterio de la Sala Superior es afortunado en el sentido que reconoce la necesidad de ordenar a la autoridad la devolución correspondiente, ante su omisión de realizarla (la orden de devolución) de manera oficiosa, es importante que se exprese de manera inequívoca la obligación de la autoridad fiscal de realizar la devolución de cantidades pagadas indebidamente con su actualización e intereses, dado que en la práctica es común que la autoridad sea omisa en considerar los accesorios en las cantidades a devolver, justificando

¹⁷¹ "DERECHO SUBJETIVO A LA DEVOLUCIÓN. ES PROCEDENTE CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD DEL CRÉDITO IMPUGNADO Y EL CONTRIBUYENTE ACREDITA HABERLO PAGADO." Precedente de la Segunda Sección de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 12, Octava época, año II, julio 2017, pág. 118.

dicha omisión en que tal situación no fue expresamente ordenada en la sentencia cumplimentada.

Nulidad para efectos¹⁷²

Los artículos 52, fracciones III, IV y párrafos segundo y sexto y 53, de la LFPCA, prevén que la sentencia dictada por el TFJA que ordene a la autoridad a realizar un determinado acto, iniciar o reponer un procedimiento, deberá cumplirse dentro del plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme en definitiva.

La Sala Superior concluye que si mediante juicio contencioso administrativo, el promovente comprueba que la resolución impugnada fue emitida y notificada en fecha posterior al cumplimiento de los cuatro meses; se actualiza la preclusión del derecho de la autoridad para hacerlo y en consecuencia, procede la declaración de nulidad lisa y llana.

A nuestra consideración, el criterio emitido por la Sala Superior es afortunado para el contribuyente, toda vez que se otorga seguridad jurídica al limitar por temporalidad la facultad de la autoridad para dar cumplimiento a la sentencia correspondiente; sin embargo, resulta cuestionable que la Sala Superior haga referencia a que la preclusión del derecho de la autoridad se actualiza cuando la resolución impugnada sea emitida y notificada (ambos supuestos) con posterioridad al vencimiento de los cuatro meses, cuando desde nuestro punto de vista el único aspecto que debe considerarse es la notificación del acto impugnado al contribuyente (no así la emisión), al ser el momento en el que el particular tiene conocimiento de dicho acto.

Por otro lado, el criterio en análisis hace referencia a la interposición de un nuevo juicio contencioso administrativo, siendo que a nuestra consideración, resultaría procedente un recurso de queja haciendo valer un cumplimiento defectuoso de la sentencia antecedente conforme al artículo 58, fracción II de la LFPCA, lo que reduciría tiempos de una contingencia fiscal para el contribuyente.

¹⁷² "NULIDAD PARA EFECTOS. LA SENTENCIA DEBE CUMPLIRSE EN EL PLAZO DE CUATRO MESES, CONTADOS A PARTIR DE QUE QUEDE FIRME EL FALLO, SO PENA DE QUE PRECLUYA EL DERECHO DE AUTORIDAD PARA TAL EFECTO." Precedente de la Primera Sección de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 13, Octava Época, año II, agosto 2017, pág. 171.

Actos de naturaleza omisiva – Suspensión de jurisprudencia¹⁷³

El artículo 14 de la LOTFJA, señala los actos que son impugnables a través del juicio contencioso administrativo federal, los que esencialmente son actuaciones en las que la autoridad realiza una manifestación de voluntad, con excepción de la negativa ficta prevista en el 17 de la LFPCA, la cual, no obstante se trata de una omisión, presupone la existencia de un procedimiento iniciado por el particular o por la autoridad de manera oficiosa.

La Sala Superior suspende la jurisprudencia que interpretaba el artículo 14 de la LOTFJA, sobre la improcedencia del juicio contencioso administrativo federal instaurado en contra de la “omisión” de la autoridad de llevar a cabo el ajuste de la cuota diaria de pensión con los supuestos incrementos pretendidos por el pensionado, sin que hubiese mediante una solicitud ante el ISSSTE, toda vez que el “acto” que pretende impugnarse es de naturaleza omisiva, es decir, no existió una manifestación de la voluntad del Estado, como se exige en la disposición jurídica interpretada.

La jurisprudencia en análisis resultaba contraria a diversos criterios emitidos por el PJF¹⁷⁴, los cuales sostienen que basta con que la resolución administrativa individual sea unilateral y obligatoria para el particular y refleje la voluntad oficial de la administración pública, para que se considere impugnante ante el TFJA, precisando que en el supuesto anterior, el pago de la pensión refleja la voluntad definitiva del ISSSTE.

¹⁷³ “ACTO DE NATURALEZA OMISIVA. NO ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.” Suspensión de Jurisprudencia de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 15, Octava Época, año II, octubre 2017, página 7.

¹⁷⁴ “PENSIONES OTORGADAS POR EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. LAS SALAS DEL AHORA TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA SON COMPETENTES PARA CONOCER DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA LA OMISIÓN DE SU DETERMINACIÓN, CÁLCULO Y ACTUALIZACIÓN, SIN NECESIDAD DE UNA INSTANCIA O PETICIÓN PREVIA DEL INTERESADO AL RESPECTO.” Jurisprudencia número XXV.2º.J/3 (10ª) emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito, visible en el SEJUFE, Libro 39, Febrero de 2017, Tomo III, pag. 1945.

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. PROCEDE CONTRA ACTOS NEGATIVOS POR ABSTENCIÓN CON EFECTOS POSITIVOS.” Jurisprudencia número XXV.2º.J/1 (10ª) emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito, visible en el SEJUFE, Libro 39, Febrero de 2017, Tomo III, pag. 1945.

Control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad en relación con causales de sobreseimiento e improcedencia¹⁷⁵

El principio *in dubio pro actione* se entiende en el sentido de que, en caso de duda, debe favorecerse la interpretación que mejor asegure el acceso a la justicia, buscando de esa manera, que la persona pueda acceder a los mecanismos de tutela de sus derechos.

La Sala Superior concluyó que conforme al principio de acceso a la justicia y el principio *pro actione*, las causales de improcedencia y sobreseimiento del juicio contencioso administrativo federal, deben probarse plenamente y no inferirse a base de presunción, por tanto en caso de duda, deberán declararse infundadas para privilegiar la procedencia del juicio. Asimismo, la Sala Superior establece que no es válido desaplicar una norma (control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad) con el objeto de que el juicio se sobresea.

Desde nuestro punto de vista, el criterio de la Sala Superior es adecuado, toda vez que de lo contrario, si bien, en su caso se pudiese justificar la aplicación del control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad, se contrapondría ante el propio objeto y naturaleza jurídica del control difuso, al violarse derechos fundamentales, tales como el acceso a la justicia y el principio *pro actione*.

Violaciones procesales¹⁷⁶

Se establece relevante jurisprudencia en el sentido de que si en el procedimiento contencioso ocurren omisiones que constituyan violaciones sustanciales al mismo que provoquen error o indefensión para alguna de las partes, dichas omisiones deben de ser subsanadas antes de que se estudie el fondo del asunto.

¹⁷⁵ "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD.- ES INFUNDADA LA SOLICITUD DE LA AUTORIDAD PARA QUE SE DESAPLIQUE UNA NORMA CON EL FIN DE QUE SE DECRETE EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO." Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 15, Octava Época, año II, octubre 2017, pág. 189.

¹⁷⁶ "VIOLACIÓN PROCESAL. DEBE SER SUBSANADA PREVIAMENTE A CUALQUIER PRONUNCIAMIENTO RELATIVO AL FONDO DE LA CONTROVERSIA." Jurisprudencia No. VIII-J-SS-47, visible en la RTFJA No. 15, Octava Época, Año II, Noviembre 2017, pág. 30.

Consideramos importante este criterio, puesto que tiende asegurar un respeto de las reglas del proceso como condición previa al análisis del fondo de las controversias planteadas.

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

Responsabilidad patrimonial del Estado

Mediante precedente se recoge el contenido del artículo 11 de la LFRPE, señalando que la indemnización derivada de la actividad administrativa irregular, deberá pagarse al reclamante de acuerdo con lo siguiente: a) deberá pagarse en moneda nacional; b) el pago podrá ser en especie; c) la cuantificación de la indemnización se calculará de acuerdo a la fecha en que la lesión efectivamente se produjo o la fecha en la que haya cesado cuando sea de carácter continuo; d) se deberá actualizar la cantidad a indemnizar al tiempo en que haya de efectuarse el cumplimiento de la resolución por la que se resuelve y ordena el pago de la indemnización; e) en caso de retraso procederá la actualización conforme a los artículos 17-A y 21 del CFF; y, f) el monto de indemnización podrá realizarse en parcialidades¹⁷⁷.

Asimismo, la disposición jurídica en análisis señala que el pago de la indemnización efectuado mediante parcialidades deberá realizarse a través de una "proyección de pagos", en la que se considere: a) compromisos programados de ejercicios fiscales anteriores y los que previsiblemente se presentarán en el ejercicio de que se trate; b) recursos presupuestados para cubrir responsabilidad patrimonial del estado, en los cinco ejercicios fiscales previos al inicio de las parcialidades; c) recursos que previsiblemente serán aprobados para cubrir este tipo de obligaciones en los ejercicios subsecuentes y el comportamiento del ingreso-gasto¹⁷⁸.

Consideramos oportuno el criterio de la Sala Superior; sin embargo, se limita a confirmar lo previsto en la LFRPE sin añadir cuestiones

¹⁷⁷ "RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO, INDEMNIZACIÓN, MECÁNICA DE CUANTIFICACIÓN." Precedente del Pleno de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 14, Octava Época, año II, septiembre 2017, pág. 98.

¹⁷⁸ "RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO, INDEMNIZACIÓN, EL ESTADO PUEDE REALIZAR SU PAGO EN PARCIALIDADES." Precedente del Pleno de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 14, Octava Época, año II, septiembre 2017, pág. 97.

interpretativas novedosas que pudiesen especificar o clarificar la cuantificación y el procedimiento de aplicación de la “proyección de pagos” bajo la modalidad de parcialidades.

TRATADOS INTERNACIONALES

Establecimiento permanente¹⁷⁹

Los comentarios al modelo convenio de la OCDE, precisan los aspectos fundamentales que se deben actualizar para definir si por las actividades realizadas, tal sociedad constituyó o no establecimiento permanente en territorio nacional, los cuales consisten en: *(i)* existencia de un lugar de negocios (cualquier sitio o espacio que la empresa tenga a su disposición para la realización de sus actividades), *(ii)* que tal lugar sea fijo (lugar determinado, con cierto grado de permanencia), y *(iii)* que mediante dicho lugar fijo de negocios se realicen las actividades propias de la empresa.

El Pleno de la Sala Superior del TFJA señala que aun cuando los citados comentarios constituyen “guía privilegiada de interpretación” de los tratados fiscales de los que México forma parte, se debe de atender a las particularidades de cada caso específico (para precisar la existencia – o no- de establecimientos permanentes), tales como: *(i)* lo manifestado por la propia empresa extranjera, *(ii)* los términos convenidos por las sociedades implicadas en las operaciones y *(iii)* la manera en que se hayan desarrollado estas operaciones.

Consideramos apropiado el criterio emitido por la Sala Superior, toda vez que imponen lo que podríamos denominar como “la carga de probar” a las autoridades fiscales la existencia de un establecimiento permanente tomando en consideración la realidad jurídica y económica de cada empresa en particular y no solamente los lineamientos de los comentarios al modelo convenio de la OCDE que si bien pueden ser orientadores, no necesariamente cubren el amplio espectro que la realidad comprende.

¹⁷⁹ “DOBLE TRIBUTACIÓN. LINEAMIENTOS PARA DETERMINAR SI UNA EMPRESA EXTRANJERA CONSTITUYE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO, CONFORME A LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, DE LA OCDE.” Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 4, Octava época, año I, noviembre 2016, pág. 472.

Contratos de publicidad¹⁸⁰

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

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

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

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

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

Por lo apuntado en el párrafo previo, consideramos que aun en un plano de estricta legalidad, el caso en cuestión debió haber sido resuelto en sentido diverso.

¹⁸⁰ “INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE PUBLICIDAD, NO CONSTITUYEN BENEFICIOS EMPRESARIALES PARA EFECTOS DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.” Precedente de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 6, Octava Época, año II, enero 2017, pág. 29.

COMERCIO EXTERIOR

Durante 2017, publicaron en el DOF diversos decretos y acuerdos en materia de comercio exterior, siendo los más relevantes los siguientes:

Arancel-cupo exento a la importación de ciertas mercancías¹⁸¹

Con el propósito de ajustar las variaciones negativas en los precios de productos nacionales como papa, chile seco, jitomate, cebolla y manzana, entre otros alimentos básicos, que se han generado por el incremento de los flujos de exportación de dichos productos y el aumento de la tasa de crecimiento media anual de consumo nacional, se estableció un arancel-cupo exento para la importación de estos productos, con el fin de garantizar el abasto de éstos en el mercado nacional.

Reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior de la SE

En un acuerdo publicado el 10 de abril de 2017 en el DOF, establece que previa autorización de la SE, pueden importarse insumos, materiales y partes de artículos que se van a ensamblar en territorio nacional por empresas que cuenten con registro de empresa fabricante de conformidad con la TLGIE. Al respecto, se establecen criterios y requisitos para importar ciertos insumos para la fabricación de televisiones¹⁸².

Para las empresas que se encuentran en el programa de la Industria Económica de la SE (programa de cadenas globales de proveeduría), se establece el procedimiento que deben seguir para el registro y el requisito de manifestar el registro en los permisos previos de importación.

En relación con el régimen de importación temporal y definitiva de mercancías en territorio nacional, se establecen los requisitos para la dictaminación de los permisos previos de importación y exportación¹⁸³.

¹⁸¹ Publicado en el DOF el 20 de enero de 2017.

¹⁸² Regla 8 de las Complementarias para la aplicación de la TLGIE.

¹⁸³ Regla 2.2.4 del Acuerdo.

Al respecto, el 1 de diciembre de 2017 se modificaron estas reglas de carácter general, para eliminar ciertas fracciones arancelarias de la regla que establece el procedimiento para solicitar la opinión de la SE para obtener autorización para extraer de territorio nacional mercancías bajo el régimen de importación temporal.

Por otra parte, se elimina el requisito de presentar el documento de exportación en la solicitud de los permisos automáticos de importación de calzado y productos textiles y de confección¹⁸⁴.

Finalmente, mediante acuerdo publicado el 18 de diciembre de 2017, se modificó el procedimiento para solicitar la devolución del IGI a que se refiere el Decreto que establece la devolución de impuestos de importación a los exportadores "*Decreto Drawback*". Dicho cambio consiste en que los solicitantes deben presentar un formato específico en medios electrónicos.

Asimismo, para el retorno de mercancías en el mismo estado, se establece un procedimiento que deben seguir los importadores, cuando la fecha de pago del pedimento de importación y de exportación sea igual o posterior a la entrada en vigor del Acuerdo.

Decreto por el que se modifica la TLIGIE Y Decreto PROSEC¹⁸⁵

Ante la falta de condiciones para una competencia entre las industrias siderúrgicas de diferentes países y la sobreoferta en la producción de acero a nivel mundial, se incrementa el arancel de importación de las 97 fracciones arancelarias de productos siderúrgicos distribuidos.

Asimismo, se incorporan diversas fracciones arancelarias para mantener la competitividad en el comercio de sectores específicos como el electrónico, automotriz y autopartes. También se modifican aranceles para mercancías relacionadas como productos de fundición de hierro y acero.

Se prorrogan las tasas arancelarias preferenciales de ciertas fracciones arancelarias incorporadas provisionalmente en el Decreto PROSEC, ello con la finalidad de mantener la competitividad de las cadenas productivas en los sectores industriales más sensibles como; el eléctrico, el electrónico, el automotriz y el de autopartes.

¹⁸⁴ Regla 5.3.1.

¹⁸⁵ Publicado el 6 de abril de 2017.

Nombres de los titulares y número de programas de IMEX cancelados¹⁸⁶

Se dan a conocer a través de un aviso 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 2016.

Prohibición de exportación o importación de ciertas mercancías Corea¹⁸⁷

Se restringe la importación y exportación de mercancías específicas que tengan como salida y destino la República Popular Democrática de Corea (Corea del Norte), con el propósito de que dicha nación se vea imposibilitada para adquirir misiles, armas y materiales conexos. En adición a las medidas de restricción a la exportación, se incorporan nuevas fracciones arancelarias de artículos que pueden desarrollar las capacidades operacionales de las fuerzas armadas de Corea del Norte.

Modificación a la TLGIE / PROSEC

En relación con el aumento temporal de aranceles de importación de 97 fracciones arancelarias de productos siderúrgicos efectuada mediante decreto de abril de 2017, se modifican los aranceles relativos a productos de fundición de hierro y acero. Asimismo se establecen programas de promoción sectorial vinculados con la industria eléctrica, electrónica, automotriz y de autopartes¹⁸⁸

Por otro lado, para efectos de clasificar adecuadamente el producto obtenido de la caña de azúcar o la remolacha azucarera con base en su grado de polarización (refinamiento del azúcar) se incorporaron diversas fracciones arancelarias a la TLGIE¹⁸⁹

En otro aspecto, se agregaron tarifas arancelarias para la importación de productos relacionados con el comercio internacional de hidrocarburos: aceites crudos, diésels y gasolinas, entre otros.

¹⁸⁶ Publicado en el DOF el 28 de septiembre de 2017.

¹⁸⁷ Publicado en el DOF el 21 de septiembre de 2017.

¹⁸⁸ Publicado en el DOF el 17 de octubre de 2017.

¹⁸⁹ Publicado en el DOF el 5 de octubre de 2017.

En el campo de la industria textil y confección se crearon nuevas tarifas arancelarias con descripciones más detalladas, con el propósito de evitar prácticas de subvaluación de este tipo de bienes.

Modificación Decreto IMMEX¹⁹⁰

Con el propósito de mejorar los mecanismos de control en la importación de neumáticos usados, se adicionaron fracciones arancelarias al Anexo I del Decreto IMMEX, relativo a las mercancías que no pueden ser importadas temporalmente.

Asimismo, se adecuan fracciones arancelarias del Decreto IMMEX relacionadas con mercancías como azúcar, sector textil y confección.

Consulta Pública 2017 para generar una Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (TIGIE)

La SE creó una sección en el portal de internet del Sistema Integral de información de Comercio Exterior, a través del cual la ciudadanía en general podrá participar en la Consulta Pública relacionada con la TIGIE 2017, con la finalidad de brindar mayor competitividad a la industria nacional.

Dicha consulta podrá presentarse tanto físicamente como por vía electrónica más tardar el 10 de febrero de 2017. La referida consulta no constituye una revisión arancelaria con efectos vinculantes.

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2017¹⁹¹

El 27 de enero de 2017, fueron publicadas en el DOF las RGCE de ese ejercicio, mismas que entraron en vigor el 1 de febrero de 2018. Los cambios y adiciones más relevantes fueron los siguientes:

Esquema integral de certificación

Como nuevo requisito se adiciona el relativo a que aquellas empresas que hayan obtenido su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS, sin haber declarado que

¹⁹⁰ Publicado el 5 de octubre de 2017.

¹⁹¹ Publicadas el 27 de enero de 2017.

realizan o realizarán importaciones temporales de mercancías de las fracciones arancelarias listadas en el Anexo II del Decreto IMMEX, y/o de las fracciones arancelarias del Anexo 28, y que no hayan cumplido con los requisitos establecidos en la regla, estarán imposibilitadas para importar dichas mercancías al amparo de su certificación¹⁹².

En relación con los requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de Comercializadora e Importadora u Operador Económico Autorizado de este esquema de certificación, se establece que deberán contar con el registro en este esquema en cualquiera de sus rubros y haber sido designadas como sociedades controladoras para integrar las operaciones de manufactura o maquila de 2 o más sociedades controladas, respecto de las cuales la controladora participe de manera directa o indirecta en su administración, control o capital, cuando alguna de las controladas tenga dicha participación directa o indirecta sobre las otras controladas y la controladora, o bien, cuando una tercera empresa ya sea residente en territorio nacional o en el extranjero, participe directa o indirectamente en la administración, control o en el capital social, tanto de la sociedad controladora como de las sociedades controladas, anexando la autorización vigente del Programa IMMEX otorgado por la SE¹⁹³.

Si la administración tributaria correspondiente detecta que el programa IMMEX se encuentra cancelado o suspendido, emitirá directamente resolución en sentido negativo¹⁹⁴.

Dentro de las causales de cancelación, se prevé que la autoridad fiscal, procederá al inicio de la cancelación del registro en el esquema de certificación, cuando se detecte que la empresa importó temporalmente mercancías de fracciones del Anexo II del Decreto IMMEX sin haber solicitado la autorización correspondiente. Asimismo, se procederá a la cancelación, cuando se determine que los socios y accionistas, representante legal o integrantes de la administración de la empresa, se encuentran vinculados con alguna empresa que se le hubiere cancelado su registro¹⁹⁵.

¹⁹² Regla 7.1.2.

¹⁹³ Regla 7.1.6.

¹⁹⁴ Regla 7.1.6.

¹⁹⁵ Regla 7.2.6.

En relación con la garantía del interés fiscal en el registro en el esquema de certificación de empresas en la modalidad IVA y IEPS, se establece que las empresas que hayan optado por póliza de fianza o carta de crédito, y que posteriormente obtengan su registro, podrán solicitar que el monto garantizado se transfiera al saldo del crédito fiscal otorgado¹⁹⁶.

Se establece que las empresas a las que se les haya cancelado la certificación en materia de IVA e IEPS, no podrán solicitar el registro en el esquema de certificación, hasta transcurridos 24 meses contados a partir de que haya surtido efectos la resolución de cancelación¹⁹⁷.

En el caso de empresas a las que se les haya cancelado la certificación en el registro de empresas certificadas, antes del 9 de mayo de 2016, no podrán solicitar su registro, hasta que hubieran transcurrido 5 años contados a partir de que haya surtido efectos la notificación de la resolución de cancelación¹⁹⁸.

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE

El 28 de abril de 2017 se publicó en el DOF la Primera resolución de modificaciones a las RGCE para 2017 y sus anexos 1, 1-A, 10, 21, 22 y 26". Los cambios más relevantes son los siguientes:

Opción para presentar consultas colectivas en materia aduanera, a través de organizaciones que agrupan contribuyentes¹⁹⁹

Se adiciona la opción para presentar consultas colectivas en materia aduanera, a través de organizaciones, respecto de cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

¹⁹⁶ Regla 7.4.1.

¹⁹⁷ Art. Trigésimo Cuarto.

¹⁹⁸ Art. Trigésimo Quinto.

¹⁹⁹ Regla 1.2.6.

Obligaciones de los autorizados para prestar los servicios de prevalidación electrónica de datos, contenidos en los pedimentos²⁰⁰

Hay una nueva obligación para los autorizados para prestar servicios de prevalidación electrónica de datos, contenidos en los pedimentos, consistente en permitir y facilitar la realización de actos de verificación y supervisión respecto de tecnologías de la información, confidencialidad, integridad, disponibilidad y seguridad de la misma.

Declaración simplificada de pasajeros del extranjero²⁰¹

A efecto de modernizar los procesos de entrada de mercancías al territorio nacional, se adiciona una declaración simplificada para pasajeros del extranjero que introduzcan mercancías a su llegada al territorio nacional en tráfico terrestre, aéreo o marítimo.

Obligaciones de los agentes aduanales respecto de la exención de garantía por precios estimados para vehículos usados²⁰²

A partir de la entrada en vigor de la regla, los agentes aduanales deben observar las siguientes obligaciones en relación con la exención de garantía por precios estimados para vehículos usados, tales como: *(i)* confirmar la información contenida en los documentos relacionados con la importación de vehículos usados; *(ii)* confirmar que las facturas emitidas por proveedores en el extranjero cuenten con su denominación o razón social y número de identificación fiscal; y, *(iii)* verificar que el nombre del adquirente señalado en la factura y el título de propiedad corresponda con el nombre del importador.

Requisitos en materia de emisión de contaminantes²⁰³

Se adiciona la obligación para los agentes aduanales que realicen la importación definitiva de vehículos usados de verificar en el punto de entrada al país de la autenticidad de los documentos que contengan las evaluaciones que acrediten que el vehículo cumple con las disposiciones

²⁰⁰ Regla 1.8.2.

²⁰¹ Regla 3.2.8.

²⁰² Regla 3.5.10.

²⁰³ Regla 3.5.12.

aplicables en materia de emisiones de gases contaminantes a la atmósfera del país de procedencia. Asimismo, se establece ante quien se puede confirmar que el vehículo cumple con las disposiciones antes referidas, así como los elementos que deberá contener el documento que acredite tal situación.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE

El 1 de septiembre de 2017, se publicó en el DOF la "Segunda Resolución de Modificaciones a la Reglas Generales de Comercio Exterior para 2017", la cual entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones cuya vigencia se señala de manera específica.

Consultas en materia aduanera²⁰⁴

Las personas físicas y morales podrán realizar consultas en materia aduanera, respecto de situaciones reales y concretas ante la Administración Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal de la Administración General Jurídica ("ACNCEA").

La ACNCEA podrá resolver consultas en materia aduanal que formulen las asociaciones patronales; los sindicatos obreros; las cámaras de la industria y comercio; las agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas; colegios profesionales y organismos que los agrupen; siempre y cuando versen respecto a situaciones reales y concretas que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

El contenido de esta Regla estará en vigor a los dos meses posteriores a la publicación de la Segunda Resolución de Modificaciones.

Causales de suspensión en los Padrones de Importadores y Exportadores²⁰⁵

Se adiciona una causal de suspensión para los contribuyentes inscritos en el Sector 13 "Hidrocarburos", cuando éstos: *(i)* no cuenten con los permisos vigentes establecidos la Ley de Hidrocarburos; *(ii)* realicen operaciones con clientes que no cuenten con los permisos respectivos; o; *(iii)* cuando no presenten copia de los contratos previstos en la ficha

²⁰⁴ Regla 1.2.6. / Artículo único transitorio, fracción I.

²⁰⁵ Regla 1.3.3.

de trámite 4/LA ante la Administración Central de Planeación y Programación de Hidrocarburos, dentro del plazo de 30 días posteriores a su suscripción.

Autorización para importar por única ocasión sin Padrón de Importadores²⁰⁶

Se establece como una facilidad para las personas físicas que no estén inscritas en el Padrón de Importadores, que importen una sola mercancía de las listadas en los Sectores 10 (calzado) y 11 (textil) del Anexo 10 (Sectores y Fracciones Arancelarias), cuyo valor de acuerdo a la factura o el documento en el que se exprese su valor, no exceda de 1,500 dólares o su equivalente en moneda nacional y se declare que la mercancía no será objeto de comercialización.

Transferencia y cambio de régimen de activo fijo, empresas con Programa IMMEX²⁰⁷

Cuando se efectúe el cambio de régimen de importación temporal a definitiva de bienes consistentes en activo fijo importados incluso antes del 1 de enero de 2001, se les podrá aplicar la tasa PROSEC vigente en la fecha en que se realice el cambio de régimen para el pago del IGI, siempre y cuando el importador cuente con el registro para poder operar el Programa IMMEX.

Autorización para el despacho de mercancía en lugar distinto al autorizado²⁰⁸

Las personas facultadas para importar o exportar mercancías por un lugar distinto al autorizado deberán contar con un sistema de cámaras de circuito cerrado de televisión para su control y vigilancia, conforme a los Lineamientos para las Cámaras de Circuito Cerrado de Televisión, emitido por la Administración General de Aduanas ("AGA"), además, de incluir la infraestructura y equipamiento necesario para que la aduana pueda realizar la consulta de las cámaras de circuito cerrado en tiempo real.

²⁰⁶ Regla 1.3.6.

²⁰⁷ Regla 1.6.9.

²⁰⁸ Regla 2.4.1.

Adicionalmente, se establece que los autorizados deberán tener a disposición de la autoridad aduanera las grabaciones realizadas, por un periodo mínimo de 60 días.

Donación de mercancías al Fisco Federal procedentes del extranjero²⁰⁹

Con el supuesto incorporado a la Regla, se establece que se le dará el tratamiento de mercancía donada al Fisco Federal, a las operaciones en las que, como consecuencia de la donación, se establezca un valor simbólico para las mercancías que no superen un dólar o su equivalente en moneda nacional por cada mercancía, no pagarán los impuestos al comercio exterior en términos de la fracción XVII, del artículo 61 de la LAduanera.

Registro de personas donantes del extranjero en materia de salud²¹⁰

Se establece que la ACNCEA otorgará la inscripción en el “Registro de Personas Donantes del Extranjero de mercancía para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud”, a los interesados en donar mercancías a la Federación, a las Entidades Federativas, a los Municipios e inclusive a sus órganos desconcentrados u organismos descentralizados o demás personas morales con fines no lucrativos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la LISR dedicadas a garantizar el derecho a la salud y asistencia médica, para lo cual deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Estar constituidas como personas morales con fines no lucrativos, con residencia en el extranjero y contar con autorización para tal efecto por la autoridad competente en el país de residencia.
- b) Tener como actividad preponderante la donación de mercancías para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud en su país de residencia y haber realizado donaciones en el mismo.
- c) Contar con al menos 10 años de experiencia en la donación de mercancías para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud.

²⁰⁹ Reglas 3.3.11.

²¹⁰ Reglas 3.3.15 y 3.3.16.

- d) Contar con una red de donantes de al menos 8 compañías de la industria farmacéutica y/o equipo médico que les hayan donado medicamentos en el año inmediato anterior.
- e) Haber realizado cuando menos 10 donaciones en el año inmediato anterior, destinadas a los sujetos señalados en el primer párrafo.
- f) Contar con licencia, registro o su equivalente en el país de residencia, para distribuir medicamentos al mayoreo y presentar un plan de distribución del mismo.

Adicionalmente, se establece que las personas morales residentes en el extranjero que hubieran obtenido el registro antes mencionado, podrán solicitar ante la ACNCEA, autorización por un año calendario, para donar mercancía para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud, sin que sean necesario utilizar los servicios de un apoderado o agente aduanal, siempre y cuando se cumpla con el procedimiento y requisitos establecidos para tal efecto.

Importación y exportación de hidrocarburos y petrolíferos²¹¹

Quienes importen o exporten productos petrolíferos deberán contar con el documento que acredita el cumplimiento de la NOM-016-CRE-2016.

Procedimiento para la transferencia de mercancías temporales²¹²

Las empresas con Programa IMMEX que transfieran las mercancías importadas temporalmente a: (i) otras empresas con Programa IMMEX, (ii) a empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte; y, (iii) a personas que cuenten con la autorización para destinar mercancías al recinto fiscalizado estratégico; podrán amparar las mercancías trasladadas en cada vehículo de transporte como una operación distinta o independiente, mediante pedimentos virtuales.

La anterior opción es aplicable desde el 28 de junio de 2017.

²¹¹ Regla 3.7.33.

²¹² Regla 4.3.19. / Artículo vigésimo resolutivo, fracción III, inciso a).

Beneficio para la Industria Automotriz²¹³

A las empresas de la industria automotriz terminal se les otorga un beneficio adicional que les permite introducir a territorio nacional, diésel y gasolina siempre que, sean destinados para el primer llenado del tanque de los vehículos fabricados o ensamblados en México para su posterior exportación, o para uso en vehículos prototipo de prueba.

Asimismo, se incorpora la posibilidad de obtener de manera inmediata la inscripción en el padrón de importadores de sectores específicos del Sector 16, Apartado A del Anexo 10 "Automotriz".

Los anteriores beneficios son aplicables desde el 28 de junio de 2017.

Control de inventarios en el régimen de Recinto Fiscalizado Estratégico²¹⁴

Se establece que las personas que cuentan con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, ubicadas en un inmueble que no se encuentre dentro o colinde con un recinto fiscal, fiscalizado o recinto portuario, deberán contar con un sistema de control de inventarios en forma automatizada, mismo que deberá estar disponible para la autoridad aduanera de manera ininterrumpida.

Al momento de su implementación, el sistema de control de inventario deberá cumplir con lo dispuesto en el Anexo 24, Apartado II del Decreto IMMEX.

Opción de las empresas con Programa IMMEX de considerar la mercancía introducida al régimen de Recinto Fiscalizado Estratégico²¹⁵

Se establece la posibilidad de que dentro del recinto fiscalizado estratégico, las empresas con Programa IMMEX puedan realizar operaciones de submanufactura o submaquila, siempre que dichas operaciones se realicen únicamente para empresas con Programa IMMEX que las hubiere registrado y que el recinto en el que se ubiquen cuente con el esquema de despacho conjunto.

²¹³ Regla 4.5.31. / Artículo vigésimo resolutivo, fracción III, inciso a).

²¹⁴ Regla 4.8.3.

²¹⁵ Regla 4.8.9.

Rectificación de pedimentos²¹⁶

En el caso de rectificación de la clasificación arancelaria asentada previamente en el pedimento de importación, exportación o en los pedimentos consolidados, no requerirán la autorización de la autoridad aduanera, aun cuando se genere un pago de lo indebido por la rectificación, siempre que se cumplan con las obligaciones en materia de cuotas compensatorias, demás regulaciones no arancelarias, NOM's y precios estimados exigibles, para la nueva fracción arancelaria.

Requisitos generales para la obtención del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²¹⁷

Se incorporan requisitos adicionales para obtener el registro en el esquema de certificación de empresa, consistentes principalmente en lo siguiente:

- a) Tener registrados ante el SAT todos los establecimientos en los que realicen actividades vinculadas con el Programa de maquila, exportación, o en los que se realicen actividades económicas o de comercio exterior.
- b) Contar con proveedores de insumos adquiridos en territorio nacional, vinculados al proceso bajo el régimen que están solicitando, durante los 6 meses previos contados a partir de la fecha de la solicitud.
- c) Acreditar el legal uso y goce de los inmuebles donde se realicen los procesos productivos o la prestación de servicios.
- d) Verificar que sus socios o accionistas e integrantes de la administración no se encuentren vinculados con alguna empresa a la que se le hubiera cancelado su registro.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubro A²¹⁸.

²¹⁶ Regla 6.1.1.

²¹⁷ Regla 7.1.1.

²¹⁸ Regla 7.1.2.

En el cumplimiento de requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener el registro en la modalidad IVA-IEPS, rubro A, destacan los siguientes:

- a) Contar con al menos 10 trabajadores registrados ante el IMSS y realizar el pago de la totalidad de las cuotas obrero patronales.
- b) Se elimina el requisito de no contar con resoluciones improcedentes de devoluciones de saldo a favor de IVA

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubros AA y AAA²¹⁹.

Se adiciona como requisito para obtener el registro en la modalidad IVA-IEPS, rubro AA y AAA, que los interesados no cuenten con resoluciones en las que se les haya negado las solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA, cuyo monto represente más del 20% del total de las devoluciones autorizadas y/o que el monto negado supere \$5'000,000.00 en lo individual o en su conjunto, durante los últimos 6 meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

Obligaciones en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²²⁰

Se modificaron algunas de las obligaciones de los contribuyentes, que previamente hubieran obtenido el registro, entre ellas, se establece que cuando se lleve a cabo una fusión, la empresa que subsista podrá seguir operando con su registro y podrá solicitar su renovación.

Adicionalmente, prevé que las empresas que resulten de una fusión o escisión, deberán cumplir con la obligación de presentar la información de las empresas fusionadas o escindidas y deberá presentar un aviso ante la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior ("AGACE") dentro de los 10 días posteriores a que queden inscritos los acuerdos de fusión o escisión en el Registro Público de Comercio.

²¹⁹ Regla 7.1.3.

²²⁰ Regla 7.2.1.

Causales de cancelación del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado²²¹

Se establece que la AGACE iniciara el procedimiento de cancelación del registro y de socio comercial certificado cuando, entre otros supuestos se determine que el nombre o domicilio del proveedor o productor, destinatario o comprador en territorio nacional o en el extranjero, señalados en los pedimentos, facturas o en la información proporcionada, sean falsos, inexistentes o no localizados.

Causales de cancelación del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado²²²

La AGACE iniciara el procedimiento de cancelación del registro en la modalidad Comercializadora e Importadora u Operador Económico Autorizado, cuando se le hubiera notificado que procede la suspensión definitiva en el padrón de importadores y/o padrón de importadores sectores específicos y/o padrón de exportadores sectores específicos.

Plazo para el cambio de Régimen Aduanero o retorno al extranjero de mercancías importadas por empresas con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas modalidad Operador Económico Autorizado²²³

Tratándose de empresas con Programa IMMEX a las que se le hubiera cancelado o expirado el registro con modalidad Operador Económico Autorizado, tendrá un plazo de 60 días naturales para cambiar el régimen aduanero o retornar al extranjero las mercancías importadas al amparo de la referida autorización, siempre que no hubieran excedido el plazo autorizado para su estancia antes de la cancelación o expiración del registro.

²²¹ Regla 7.2.4.

²²² Regla 7.2.5.

²²³ Regla 7.2.7.

Beneficios del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS²²⁴

Las empresas que obtengan el registro bajo el rubro A contarán con el beneficio consistente en la opción de transferir mercancía importada temporalmente a otras empresas con *(i)* Programa IMMEX; *(ii)* a empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos; o *(iii)* personas que cuenten con la autorización para destinar mercancías a recinto fiscalizado estratégico a través de un pedimento único, que ampare las operaciones virtuales que se realicen, debiendo realizar el pago del derecho de trámite aduanero correspondiente a cada una de las operaciones.

Garantía del interés fiscal de IVA y/o IEPS, mediante fianza o carta de crédito²²⁵

Tratándose de importaciones temporales realizadas por empresas que no cuentan con la certificación en la modalidad IVA-IEPS, para garantizar el interés fiscal de las mencionadas contribuciones mediante fianza o carta de crédito a favor de la TESOFE, misma que deberá establecerse por un periodo de vigencia de 12 a 24 meses.

TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES DE LAS RGCE

El 8 de diciembre de 2017, se publicó en el DOF la “Tercera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2017 y sus anexos”.

Padrón de importadores²²⁶

Se modifica la causal de suspensión prevista en el caso en el que se determine que el valor del pedimento de importación es inferior a un 50% o más al precio promedio de aquellas mercancías idénticas o similares dentro de los 90 días anteriores o posteriores a la fecha de la operación, considerando ahora la existencia de una resolución emitida por la autoridad competente.

²²⁴ Regla 7.3.1.

²²⁵ Regla 7.4.1.

²²⁶ Regla 1.3.3.

Requisitos para obtener la certificación en la modalidad de IVA e IEPS rubros AA y AAA²²⁷

Se establecen nuevos requisitos para que los contribuyentes a los que se les haya determinado un crédito fiscal, puedan obtener la modalidad del IVA e IEPS rubros AA y AAA, consistentes en; haber garantizado el interés fiscal de la Federación; o que se haya interpuesto un medio de defensa en el que no sea obligatoria garantizar el interés fiscal de la Federación; o, en su caso, haber solicitado la autorización del pago del crédito fiscal a plazos de conformidad con lo establecidos en los artículos 66 y 66-A del CFF.

Beneficios del Registro de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS²²⁸

Se establece un procedimiento específico para desvirtuar la causal que originó el inicio de procedimiento de suspensión en el Padrón de Importadores, otorgándoles a los contribuyentes un plazo de 10 días para ofrecer pruebas y alegatos, para que la ACIA analice la información y en un plazo no mayor a 10 días informe si la causal de suspensión logró o no ser desvirtuada.

Anexo 22 Instructivo para llenado del Pedimento²²⁹

Se incorporan identificadores al pedimento de importación, tales como el relativo a Proveedor de Origen ("PO"), a través del cual se declaran los datos del proveedor de las mercancías importadas en las que se aplique una preferencia arancelaria al amparo de un Tratado de Libre Comercio o Acuerdo Comercial suscrito por México, así como otros relativos a combustibles automotrices y fósiles de los descritos artículo 2, fracción I, incisos D)y H), de la Ley del IEPS.

Anexo 27 "Fracciones arancelarias de la TIGIE, por cuya importación no se está obligado al pago del IVA²³⁰

Se excluyen de diversas fracciones arancelarias y capítulos de la TIGIE contenidos en el Anexo 27 a los suplementos alimenticios, con lo cual

²²⁷ Regla 7.1.3.

²²⁸ Regla 7.3.1.

²²⁹ Anexo 22 de las reglas generales de comercio exterior para 2017.

²³⁰ Anexo 27 de las reglas generales de comercio exterior para 2017.

queda claro que dichos productos no son de los referidos en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA.

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2018

El 18 de diciembre de 2017 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las RGCE para 2018 y sus Anexos 1-A, 10 y 21, mismas que entrarán en vigor el 1 de enero de 2018 y que estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2018, salvo ciertas excepciones contempladas en las mismas reglas.

Objeto, alcance y aplicación de las RGCE²³¹

A partir de la entrada en vigor de las mencionadas RGCE, quedarán sin efectos todos los acuerdos, circulares, oficios y demás resoluciones de carácter general que se hayan dictado en relación con el comercio exterior, a excepción de lo previsto por los artículos 14 y 16 de la LAduanera vigente, es decir, concesiones a particulares para prestar servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, o bien, para servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionado.

Asimismo, la excepción antes mencionada abarca aquellas resoluciones a través de las cuales se establezcan reglas de carácter general relativas a la aplicación de disposiciones en materia aduanera de acuerdos o tratados comerciales celebrados por México; y, la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de las contribuciones en mercancías sujetos a precios establecidos por la SHCP, publicada en el DOF el 28 de febrero de 1994 y sus modificaciones.

Esta Resolución será aplicable a las contribuciones, aprovechamientos federales, infracciones y sanciones que se deban aplicar con motivo de actividades relacionadas con el comercio exterior.

Importación de mercancías exentas de inscripción en los padrones a que se refiere el artículo 59 de la LAduanera

No será necesario estar inscrito en el padrón de importadores y en el padrón de importadores sectoriales específicos al que refiere el artículo 59, fracción IV de la LAduanera, cuando se trate de la importación de las: (i) efectuadas por misiones diplomáticas, consulares, especiales del

²³¹ Regla 1.1.1.

extranjero acreditadas ante el gobierno mexicano y oficinas de organismos internacionales representados o con sede en territorio nacional; (ii) que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, investigación, o bien, que importen organismos públicos; (iii) que sean remitidas por Jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, estados y municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación²³²; (iv) las que retornen al país²³³; (v) aquellas destinadas para exposición y venta en establecimientos de depósito fiscal²³⁴; entre otras.

Inscripción en el Sector 13

Se establece que aquellos contribuyentes que estén obligados a la inscripción en el sector 13 "Hidrocarburos", podrán realizar la importación de las mercancías clasificadas dentro de las fracciones arancelarias 2710.20.01, 2711.11.01, 2711.12.01, 2711.19.01, 2711.21.01 y 3826.00.01, hasta en tanto se resuelva la autorización respectiva por autoridad competente, siempre y cuando se hubiera presentado la solicitud de trámite²³⁵. Este beneficio únicamente será aplicable hasta el 30 de marzo de 2018 y únicamente para la primera solicitud que presenten los interesados.

Asimismo, aquellos contribuyentes que al 1 de enero de 2018 ya se encuentren inscritos en el sector 13 "Hidrocarburos", podrán continuar con la importación de las mercancías clasificadas en las fracciones arancelarias antes mencionadas, siempre y cuando cumplan con los requisitos previstos en la regla 1.3.8 a más tardar el 30 de marzo de 2018.

Valor en aduanas de las mercancías

Todos los elementos que el importador deberá proporcionar anexos a la manifestación de valor de conformidad con el artículo 81 del Reglamento de la LAduanera, serán exigibles a partir del 2 de julio de 2018²³⁶.

²³² Artículo 61, fracciones IX, XI, XVI y XVII de la LAduanera.

²³³ Artículos 103, 116 y 117 de la LAduanera.

²³⁴ Artículo 121, fracción I de la LAduanera.

²³⁵ Conforme a la regla 1.3.2.

²³⁶ Regla 1.5.1.

Determinación, Pago, Diferimiento y Compensación de Contribuciones y Garantías

Cuando se trate de importadores que ejerzan la opción de determinar un valor en aduana provisional, de conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 117 del Reglamento de la LAduanera, y que hayan contratado una póliza de seguro global de transporte anual, que no puedan determinar las cantidades por concepto del seguro, deberán presentar el "Aviso de opción para la determinación del valor provisional (seguro global de transporte)"²³⁷.

Despacho aduanero sin modular

A los contribuyentes que cuenten con pedimentos de importación, exportación, retorno o tránsito de mercancías, que no hubieran sido modulados a través del mecanismo de selección automatizado, y que cuyas mercancías hubiesen ingresado, salido o arribado, podrán ser presentados ante la aduana para su modulación en el Sistema Automatizado Integral "SAAI", siempre y cuando se presenten los documentos probatorios suficientes del arribo o salida de las mercancías y no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de alguna autoridad aduanera.

Es importante mencionar que cuando al pedimento modulado, le correspondiera reconocimiento aduanero, éste se hará de manera documental²³⁸.

Declaración simplificada de pasajeros del extranjero

La regla 3.2.6 prevé un procedimiento simplificado para todos aquellos pasajeros que vengan del extranjero en tráfico terrestre, aéreo o marítimo comercial, que introduzcan mercancías de comercio exterior a su llegada a territorio nacional.

Es decir, en caso de que un pasajero traiga consigo mercancía adicional al equipaje y franquicia²³⁹, deberá efectuar el pago²⁴⁰ de contribuciones ante la autoridad aduanera, describiendo la mercancía, sin que sea

²³⁷ Regla 1.6.5.

²³⁸ Regla 3.1.36.

²³⁹ Regla 3.2.3.

²⁴⁰ Regla 3.2.2.

necesaria la presentación de la “Declaración de aduana para pasajeros procedentes del extranjero”, ni la activación del mecanismo de selección automatizado.

Importación y exportación temporal de mercancías para actividades de periodismo y cinematografía

Todas las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades de periodismo para la prensa, radio, televisión o cinematografía, podrán importar de manera temporal como parte de su equipaje personal, las mercancías que sean necesarias para el desempeño de sus labores, siempre que presenten ante la aduana, una relación de las mercancías a importar, anexando una constancia expedida por el consulado mexicano, en el que se señalen los datos de identificación de los medios de difusión o la empresa que representen.

Para efectos del artículo 155 del Reglamento, podrán ser exportadas temporalmente las mercancías que los residentes en territorio nacional necesiten para llevar a cabo las actividades antes mencionadas, siempre que acrediten ese carácter mediante credencial expedida por institución autorizada por la Secretaría de Gobernación para el ejercicio de dichas actividades²⁴¹.

Autorización para la donación de mercancías al Fisco Federal procedentes del extranjero

Esta regla prevé un procedimiento que deberán seguir la Federación, municipios, órganos desconcentrados, descentralizados y organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho para obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, en términos de la LISR; sin que sea necesario utilizar los servicios de un agente aduanal ni el pago de los impuestos al comercio exterior²⁴².

Beneficio para empresas al amparo de un programa de maquila o PITEX

Para los efectos del artículo 108 de la Ley, las empresas que hubieran efectuado la importación temporal de las mercancías a que se refiere la fracción III del citado artículo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, al amparo del programa de maquila o PITEX, cuyo plazo de permanencia no hubiera vencido, podrán considerar que el plazo de

²⁴¹ Regla 3.2.9.

²⁴² Regla 3.3.12.

permanencia en territorio nacional de dichas mercancías será hasta por la vigencia de su Programa IMMEX²⁴³.

Enajenación de mercancías que se consideran efectuadas en el extranjero

Se prevé que la enajenación que realicen los residentes en el extranjero de mercancías importadas temporalmente por una empresa con Programa IMMEX, a dicha empresa, se considerará efectuada en el extranjero, y continuarán bajo el mismo régimen de importación temporal, por lo que únicamente, en el supuesto de cambio de régimen de importación temporal a definitivo de las mismas, será procedente la determinación correspondiente en términos de la LIVA²⁴⁴.

Requisitos generales para la obtención del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas

Para los efectos de los artículos 28-A, primer párrafo, de la Ley del IVA, 15-A, primer párrafo, de la Ley del IEPS y 100-A de la Ley, los interesados en obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo las modalidades de IVA e IEPS, Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado²⁴⁵.

Para lo anterior, se deberán cumplir con los siguientes requisitos: *(i)* para el caso de las personas morales, deberán estar constituidas conforme a la legislación mexicana; *(ii)* estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, así como haber autorizado al SAT hacer pública la opinión positiva sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales en términos de la regla 2.1.27. de la RMF; *(iii)* contar con personal registrado ante el IMSS o mediante subcontratación de trabajadores en los términos y condiciones que establecen los artículos 15-A al 15- D de la LFT y cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR de los trabajadores; entre otras.

²⁴³ Regla 4.3.20.

²⁴⁴ Regla 5.2.5.

²⁴⁵ Regla 7.1.1.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubro A.

Para los efectos de los artículos 28-A, primer párrafo, de la Ley del IVA y 15-A, primer párrafo, de la Ley del IEPS, los contribuyentes interesados que pretendan acceder al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en su modalidad de IVA e IEPS y que hayan obtenido un Programa IMMEX por un periodo preoperativo y/o aquellos que no cumplan con el plazo de 12 meses al amparo de dicho programa, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Presentar a través de Ventanilla Digital, el formato denominado "Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas", cumpliendo con el "Instructivo de trámite para obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS";
- b) Contar con al menos 10 trabajadores registrados ante el IMSS y realizar el pago de la totalidad de cuotas obrero patronales o mediante subcontrataciones de trabajadores en los términos y condiciones que establecen los artículos 15-A al 15- D de la LFT. Las empresas que ejecuten obras o presten servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de la contratante, deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras;
- c) Contar con inversión en territorio nacional y; (iv) En caso de haber contado previamente con la certificación en materia de IVA e IEPS y/o Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad de IVA e IEPS estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones relativas al Anexo 31²⁴⁶.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de Comercializadora e Importadora y Operados Económico Autorizado.

La RGCE para 2018²⁴⁷ establece que aquellas empresas que soliciten el registro en el esquema de certificación de empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado en cualquiera de sus rubros, que cuenten con unidades de transporte propio, podrán solicitar de forma simultánea el registro en el esquema de certificación de empresas en la

²⁴⁶ Regla 7.1.2.

²⁴⁷ Regla 7.1.4.

modalidad de socio comercial certificado, rubro autotransportista terrestre.

Para tal efecto, deberán acreditar que cuentan con el formato denominado "Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas", cumpliendo con su "Instructivo de trámite para las personas morales que pretendan obtener su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Comercializadora e Importadora" o, en su caso, con su "Instructivo de trámite para las personas morales que pretendan obtener su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado", y haber efectuado operaciones de comercio exterior, durante los últimos 2 años anteriores a su solicitud.

Resoluciones para el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas

Para efectos del registro bajo el esquema de certificación de empresas, la vigencia será de 2 años para aquellas empresas que obtengan el registro en el esquema de certificación de empresas en la modalidad de Socio Comercial Certificado en cualquiera de sus rubros²⁴⁸.

Beneficio de inscripción en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas modalidad IVA e IEPS

Esta regla²⁴⁹ prevé que las empresas que se hubieran constituido bajo las leyes mexicanas y que hubieran operado en los últimos 3 ejercicios fiscales en términos de lo dispuesto por el artículo 183 de la LISR, podrán obtener el registro en el esquema de certificación modalidad IVA e IEPS, cualquier rubro, acreditando el personal, infraestructura y montos de inversión, a través de aquella empresa que cuente con el programa de maquila bajo la modalidad de albergue con la que haya operado los últimos 3 años, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que la empresa con el programa de maquila, bajo la modalidad de albergue, con la que ha operado, cuente con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS, rubro AAA y no se encuentre suspendida o sujeta al inicio de un procedimiento de cancelación;

²⁴⁸ Regla 7.1.6.

²⁴⁹ Regla 7.1.8.

- b) Tener Programa IMMEX, obtenido durante los últimos 12 meses previos a su solicitud; y,
- c) Cumplir con los requisitos establecidos en la regla 7.1.1., 7.1.2., y, en su caso, 7.1.3.

Causales de cancelación y suspensión del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en las modalidades de IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado.

Se prevé que la AGACE suspenderá el registro en el esquema de certificación de empresas otorgada en términos de las reglas 7.1.2 y 7.1.3, cuando: *(i)* La Secretaría de Economía hubiere suspendido el Programa IMMEX a empresas que cuenten con el registro en el esquema de certificación de empresas; *(ii)* el RFC de los contribuyentes que cuenten con el registro en el esquema de certificación de empresas se encuentra suspendido, hasta en tanto la autoridad competente resuelva dicha situación; y, *(iii)* la empresa impida el acceso al personal de la AGACE para llevar acabo la supervisión del cumplimiento de dicho registro²⁵⁰.

SEJUFE COMERCIO EXTERIOR

Regalías incrementables al valor de transacción²⁵¹

De conformidad con el artículos 65, fracción III de la LAduanera, para efectos de la determinación del IGI, el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe por concepto de regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado y se determinen sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

²⁵⁰ Regla 7.2.4.

²⁵¹ "IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "CONDICIÓN DE VENTA" CONTENIDA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 65 DE LA LEY ADUANERA, PARA EFECTO DE ESTABLECER SI EL CARGO POR REGALÍAS Y DERECHOS DE LICENCIA DEBE INCREMENTARSE AL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS." Jurisprudencia PC.I.A. J/90 A de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo III, pág. 1447.

El Pleno de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha precisado en jurisprudencia, que la expresión “condición de venta”, es la obligación-condición que impone el vendedor-exportador al importador-comprador en el contrato de venta respectivo o en un documento diverso (como lo podría ser un contrato de licencia), relativa al pago de regalías o derechos de licencia de la mercancía importada.

Consideramos que este criterio del Pleno de Circuito es totalmente desafortunado, puesto que, para determinar si hay condición de venta se debe partir del contrato o acuerdo (o del análisis de la transacción) de compraventa entre el proveedor extranjero y el importador de las mercancías, relación contractual en la cual, se debe hacer establecido que el pago de regalías constituye una condición de necesario cumplimiento para que la venta de las mercancías se perfeccione.

Por ello, contrario a lo que se resolvió en la contradicción de tesis que nos ocupa, el pago de las regalías siempre debe constituir una contraprestación pactada en el contrato de compraventa internacional de mercancías o en un addendum a éste aceptado por ambas partes (comprador y vendedor). La sola existencia de un contrato de licencia en el que se pacta el pago de regalías por el uso o goce temporal de intangibles relacionados con mercancías que son importadas, en nuestra opinión no es suficiente para considerar que el pago de regalías es condición de venta.

El Pleno de Circuito no observó que, en materia civil y mercantil, la condición tiene un vínculo indisoluble con la obligación, forma un todo inseparable y, por tanto, no se puede señalar que exista como un elemento ajeno a la propia obligación o al contrato como la fuente más usual de la que nace una obligación. Tampoco puede presumirse su existencia, pues la condición debe resultar siempre de una voluntad expresa e inequívoca de las partes. Por tanto, si las partes de una compraventa internacional no expresan que es su voluntad que el pago de regalías sea una condición de la venta internacional de bienes (importación), entonces, la autoridad fiscal no puede presumirlo de una “interpretación” de los contratos.

Momento y forma de pago de las regalías para determinar si este concepto debe incrementarse al valor de transacción²⁵²

El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, también resolvió que para determinar si el pago de regalías relacionado con mercancías de importación debe incrementarse para determinar el valor de transacción, es necesario analizar si el vendedor-exportador lo fijó como condición de venta al importador-comprador, al margen de que se haya pactado que las regalías deban calcularse conforme a un porcentaje de las ventas efectuadas.

En nuestra consideración, el hecho de que las regalías deban determinarse con base en un porcentaje en las ventas efectuadas por el comprador-importador, no es un elemento que pueda definir si el pago de regalías es una condición de venta que detone el incremento de las regalías al valor de transacción.

Custodia gratuita de mercancías de comercio exterior²⁵³

El artículo 15 fracción V de la LAduanera señala que el servicio de almacenamiento y custodia de mercancías de comercio exterior será gratuito por determinados plazos.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN sostuvo que esta disposición legal, no contraviene el derecho de libertad de trabajo previsto en el artículo 5 de la CPEUM, pues no impide a los concesionarios desempeñar las actividades inherentes a la concesión que les fue otorgada, sino que únicamente impone una obligación para el ejercicio de las mismas, la cual es acorde con la rectoría del Estado.

²⁵² "IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. MOMENTO Y FORMA DE PAGO DE LAS REGALÍAS Y LOS DERECHOS DE LICENCIA PARA EFECTO DE ESTABLECER SI EL CARGO RELATIVO DEBE O NO INCREMENTARSE PARA DETERMINAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS." Tesis PC.I.A. J/91 A de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo III, pág. 1448.

²⁵³ CUSTODIA GRATUITA DE MERCANCÍAS DE COMERCIO EXTERIOR. EL ARTICULO 15, FRACCIÓN V DE LA LEY ADUANERA, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013, NO VIOLA LA LIBERTAD DE TRABAJO (ABANDONO DEL CRITERIO SOSTENIDO EN LA TESIS 1ª. XXXVII/2004). Tesis de jurisprudencia 24/2017 (10ª.) de la Primera Sala de la SCJN visible en la SEJUFE, Décima Época, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo I.

RTFJA COMERCIO EXTERIOR

Base gravable del Impuesto General de Importación²⁵⁴

El artículo 64 de la Ley Aduanera establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, excepto en los casos en los que no pueda determinarse la base conforme al valor de transacción de las mercancías importadas, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a lo previsto en el artículo 71, fracciones I, II, III y IV de mismo ordenamiento legal.

La Sala Superior del TFJA resolvió que en el caso de que la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, deberá determinarse conforme a los métodos previstos en el artículo 71 de la Ley Aduanera, esto es, considerando 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 o la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero.

Interés jurídico para impugnar la resolución del procedimiento de verificación de origen²⁵⁵

El TLCAN, prevé que uno de los requisitos para cumplir con el procedimiento de verificación de mercancías, es que la resolución que determine una clasificación arancelaria distinta aplicada por la parte exportadora debe de ser notificada por escrito tanto al importador como al exportador.

²⁵⁴ "BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS". Precedentes de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 14, Octava época, año II, diciembre 2017, pág. 19.

²⁵⁵ VERIFICACIÓN DE ORIGEN. EL IMPORTADOR TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN DIRIGIDO AL EXPORTADOR/PRODUCTOS DE LAS MERCANCÍAS A FIN DE OBTENER SU NULIDAD." Precedentes de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 14, Octava época, año II, septiembre 2017, pág. 65.

LAduanera Sala Superior del TFJA señala en un precedente asilado, que la parte importadora tiene interés jurídico para impugnar la resolución del procedimiento de verificación de origen dirigido al exportador, si se demuestra que no se notificaron los cuestionarios ni la resolución mencionada en el párrafo anterior, logrando obtener así la nulidad del acto reclamado.

Asimismo, la referida Sala sostuvo que para que dicha resolución no surta efectos en contra de la parte importadora, es suficiente que se demuestre que la misma en ningún momento le fue notificada a la parte exportadora.

Facturas comerciales²⁵⁶

De conformidad con el artículo 36 fracción I, inciso a), de la Ley Aduanera, vigente hasta el 9 de diciembre de 2013, y a la regla 3.1.5 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2013, quienes importen o exporten mercancías, están obligados a presentar ante la autoridad aduanera, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la SHCP, que deberá estar acompañado de la factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la citada Dependencia, entre los que se encuentran, el contener el nombre y domicilio del proveedor o vendedor.

En relación con lo anterior, mediante precedente, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, resolvió que de acreditarse que las facturas comerciales fueron emitidas por un proveedor extranjero que no cuente con permiso para realizar negocios y, además, el importador no haya aportado otros elementos de convicción que respalden la veracidad de la operación comercial, deberán negarse efectos fiscales a dichas facturas.

Al respecto, cabe precisar que el efecto de no otorgársele efectos fiscales a las facturas comerciales podría derivar en que el valor de aduana calculado conforme al valor de transacción, se modificará para

²⁵⁶ FACTURAS COMERCIALES. CARECEN DE EFECTOS FISCALES, CUANDO EL PROVEEDOR EN EL EXTRANJERO QUE LAS EMITE NO CUENTA CON PERMISO PARA OPERAR." VIII-P-1aS-180 del Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en la R.T.F.J.A., Octava Época, año II, No. 14, septiembre de 2017, pág. 128.

calcularse de conformidad con otros valores distintos dentro de los previstos en la Ley Aduanera.

Procedencia cuotas compensatorias²⁵⁷

El artículo 3, fracción III de la LAduanera, establece que las cuotas compensatorias son aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a las disposiciones legales aplicables.

Asimismo, el artículo 66 del mismo ordenamiento legal señala que los importadores de una mercancía idéntica o similar a aquélla por la que deba pagarse una cuota compensatoria provisional o definitiva no estarán obligados a pagarla si prueban que el país de origen o procedencia, es distinto al de las mercancías sujetas a la cuota compensatoria.

La Sala Superior del TFJA señala que, si en un juicio contencioso administrativo se logra demostrar con el certificado de origen correspondiente, que la mercancía importada proviene de un país distinto al de las mercancías sujetas a la cuota compensatoria, no procede la aplicación de la misma.

²⁵⁷ "CUOTA COMPENSATORIA. NO ES PROCEDENTE SU APLICACIÓN CUANDO SE ACREDITA CON UN CERTIFICADO DE ORIGEN VÁLIDO QUE EL PAÍS DE ORIGEN DE LA MERCANCÍA ES DISTINTO DEL PAÍS QUE EXPORTA EN CONDICIONES DE PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL". Precedentes de Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 14, Octava época, año II, enero 2017, pág. 7.

SAT

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 15 de mayo de 2017 fue publicado en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, la cual entró en vigor el 16 de mayo del mismo año. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

a) Referencias a la Ciudad de México.- Para efectos de promociones, CFDI, declaraciones, avisos o informes que se presenten ante las autoridades fiscales, las referencias que hagan los contribuyentes al Distrito Federal, se entenderán hechas a la Ciudad de México y tal situación no se considerará infracción a las disposiciones fiscales²⁵⁸.

b) Devolución de IVA en periodo preoperativo.- Respecto de los contribuyentes que a partir de enero de 2017 realicen gastos e inversiones en periodo pre-operativo y que opten por solicitar devolución del IVA trasladado o pagado en importación que corresponda a las actividades por las que vaya a estar obligado al pago del impuesto o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, deberán presentar su solicitud a través del FED, acompañando la información y documentación a que se refiere la ficha de trámite 247/CFF "Solicitud de devolución del IVA en periodo preoperativo", contenida en el Anexo 1-A, y deberá presentarse al mes siguiente a aquél en que se realicen los gastos e inversiones.

Sin embargo, la primera solicitud podrá presentarse posteriormente, siempre que el contribuyente no hubiere realizado actos o actividades por los que se encuentre obligado al pago del IVA o a la realización de actividades a la tasa del 0%. Así, en el mes en que se presente la primera, deberán presentarse también las demás solicitudes correspondientes a los meses anteriores²⁵⁹.

²⁵⁸ Regla 1.10., RMF 2017.

²⁵⁹ Regla 2.3.18., RMF 2017.

c) Sociedades por Acciones Simplificadas relevadas de presentar aviso de cambio de régimen.- Se considera, que las Sociedades por Acciones Simplificadas que se encuentren inscritas en el RFC en términos de lo establecido por la regla aplicable, ejercen la opción para tributar en el régimen fiscal - De los Ingresos que se Consideran Acumulables en el Momento en que sean Efectivamente Percibidos – sin necesidad de presentar el aviso aplicable a dicho régimen y aplicarán las facilidades previstas en la regla correspondiente. Además podrán modificar su régimen fiscal, presentando un caso de aclaración en el Portal del SAT, dentro del mes siguiente a aquél en que se haya inscrito²⁶⁰.

d) Consulta en materia de precios de transferencia.- En los casos en que las autoridades fiscales adviertan, que la información proporcionada por los contribuyentes es insuficiente, presenta irregularidades, inconsistencias; o se requiera corroborar dicha información, se establece que las autoridades fiscales podrán realizar un análisis funcional en los casos particulares señalados en la disposición aplicable²⁶¹.

e) Factor de acumulación por depósitos o inversiones en el extranjero.- Se establece un factor de acumulación de 0.1647, aplicable al monto del depósito o inversión al inicio del ejercicio fiscal de 2016.

f) Contribuyentes relevados de la obligación de presentar declaración anual del ISR.- Las personas físicas no estarán obligadas a presentar su declaración anual del ISR del ejercicio 2016, sin que tal situación se considere infracción a las disposiciones fiscales, siempre que en dicho ejercicio fiscal se ubiquen en los siguientes supuestos:

- (i) Hayan obtenido ingresos exclusivamente por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado de un sólo empleador.
- (ii) En su caso, hayan obtenido ingresos por intereses nominales que no hayan excedido de \$20,000.00 (veinte mil pesos 00/100 M.N.), en el año que

²⁶⁰ Regla 2.5.20., RMF 2017.

²⁶¹ Regla 2.12.18., RMF 2017.

proviengan de instituciones que componen el sistema financiero y,

- (iii) El empleador haya emitido el CFDI por concepto de nómina respecto de la totalidad de los ingresos a que se refiere la fracción I de esta regla.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere la presente regla, podrán presentar su declaración anual del ISR del ejercicio 2016²⁶².

g) Declaración anual vía telefónica.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de salarios o contraprestaciones por la prestación de un servicio personal y subordinado, de un solo patrón y cuenten con un máximo de veinticinco CFDI de deducciones personales, podrán presentar su declaración anual del ISR del ejercicio 2016, a través del número de orientación telefónica del SAT²⁶³.

h) Presentación del aviso de ejercicio de la opción de personas morales para tributar conforme a flujo de efectivo.- Las personas morales que se encuentren constituidas y registradas en el RFC hasta el 31 de diciembre de 2016, que opten por ejercer esta opción, deberán presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones contenido en el Anexo 1-A, teniendo como fecha límite el 10 de marzo de 2017.

Se establecen de forma específica, los casos en que los contribuyentes ejerzan esta opción con posterioridad a la fecha señalada²⁶⁴.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 18 de julio de 2017 fue publicada en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, la cual entró en vigor el 19 de julio del mismo año. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

²⁶² Regla 3.17.12., RMF 2017.

²⁶³ Regla 3.17.13., RMF 2017.

²⁶⁴ Regla 3.21.6., RMF 2017.

a) Buzón tributario y sus mecanismos de comunicación para el envío del aviso electrónico.- Se establece el concepto de "número de teléfono móvil" y "correo electrónico" como medios de contacto de acuerdo en lo descrito en la ficha de trámite 245/CFF, para la notificación por estrados²⁶⁵.

b) Devolución de IVA en enajenación de artículos puestos a bordo de aerolíneas con beneficios de Tratado.- Las líneas aéreas designadas por autoridades aeronáuticas por algún Estado extranjero, podrán solicitar la devolución del IVA que se hubiese trasladado y que se haya pagado efectivamente siempre que se cumplan con los requisitos dispuestos por la disposición aplicable²⁶⁶.

c) Inscripción en el RFC del representante legal de personas morales.- El representante legal de la persona moral que solicite la emisión de E.firma, deberá encontrarse inscrito efectivamente en el RFC y contar con su propio certificado de E.firma²⁶⁷.

d) Procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar información ante las autoridades fiscales.- Se señala como plazo máximo para presentar las declaraciones que contengan la información sobre las cuentas financieras a las que hace referencia el artículo 32-B Bis del CFF, a más tardar el 15 de agosto de cada ejercicio fiscal²⁶⁸.

e) Condonación de multas a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación.- Los contribuyentes que se encuentren sujetos a facultades de comprobación, podrán optar por la autocorrección y las multas determinadas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, serán condonadas porcentualmente. El importe de las multas no condonadas, deberá ser pagado por el contribuyente dentro de los tres días siguientes a la notificación de la resolución en que se autorice la condonación²⁶⁹.

²⁶⁵ Regla 2.2.7., RMF 2017.

²⁶⁶ Regla 2.3.16., RMF 2017.

²⁶⁷ Regla 2.4.19., RMF 2017.

²⁶⁸ Regla 2.12.13., RMF 2017.

²⁶⁹ Regla 2.17.10., RMF 2017.

f) Condonación de multas que deriven de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas.- En los casos en que el contribuyente pague la totalidad de las contribuciones omitidas, actualización, accesorios y la parte de la multa no condonada, el porcentaje de la condonación en el caso de pérdidas fiscales indebidas, será del 90% sobre el importe de la multa²⁷⁰.

Deducción de gastos que deriven de inversiones obtenidas con apoyos económicos o monetarios.

Los contribuyentes podrán deducir todos los gastos efectuados en relación con bienes de activo fijo que hayan adquirido mediante apoyos económicos o monetarios, siempre y cuando la erogación no se efectúe con los mencionados apoyos y se reúnan los requisitos aplicables a las deducciones²⁷¹.

TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 10 de octubre de 2017 fue publicada en el DOF la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

a) Días inhábiles²⁷².- Derivado de los sismos ocurridos en México el pasado mes de septiembre, se consideran inhábiles para el SAT en la Ciudad de México, Estado de México, Puebla y Morelos, los días 20, 21 y 22 de septiembre de 2017.

b) Coeficiente de utilidad, no resulta aplicable a depósitos bancarios²⁷³.- Se establece, que al tratarse de depósitos realizados a la cuenta de un contribuyente, que no correspondan a registros de su contabilidad, no resulta aplicable el coeficiente de utilidad, sin que haya

²⁷⁰ Regla 2.17.11., RMF 2017.

²⁷¹ Regla, 3.3.1.46., RMF 2017.

²⁷² Regla, 2.1.6., RMF 2017.

²⁷³ Regla, 2.12.14., RMF 2017.

lugar a devolución, compensación, acreditamiento o saldo a favor alguno.

c) Acreditamiento de IVA no retenido²⁷⁴. - La presente regla resulta aplicable a los contribuyentes que no hubieren retenido el IVA anterior a la entrada en vigor de la presente modificación a la RMF 2017. Se establece la oportunidad para corregir la situación fiscal en caso de no haber efectuado la retención del IVA, siempre y cuando se realice el entero de una cantidad equivalente al impuesto debió haber sido retenida, con actualización, recargos y las multas que en su caso procedan.

Se podrá efectuar la compensación en caso de saldo a favor, contra la cantidad equivalente al impuesto actualizado que debió haber sido retenido, con actualización, recargos y multas. En el momento en que los contribuyentes opten por enterar o compensar el IVA será considerado trasladado y por tanto podrá acreditarse.

CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 10 de octubre de 2017 fue publicada en el DOF la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

a) Presunción de operaciones inexistentes o simuladas u procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción. - La presente regla señala que la autoridad fiscal podrá efectuar un requerimiento de información y documentación para investigar la presunción de operaciones inexistentes, posterior a la valoración de las pruebas presentadas por el contribuyente, se emitirá la resolución correspondiente la cual deberá notificarse dentro de un plazo máximo de treinta días.

Transcurridos treinta días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicará un listado en el DOF y en el Portal del SAT de los

²⁷⁴ Regla, 4.1.11., RMF 2017.

contribuyentes que desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas²⁷⁵.

b) Saldo a favor de personas físicas.- Los contribuyentes, personas físicas que presenten su declaración anual del ejercicio fiscal inmediato anterior al que se refiere la presente Resolución y determinen saldo a favor del ISR, podrán optar por solicitar a las autoridades fiscales la devolución o efectuar la compensación de dicho saldo a favor. La presente disposición hace referencia al Sistema Automático de Devoluciones, que constituye una facilidad administrativa para los contribuyentes²⁷⁶.

c) Acreditamiento del monto proporcional del ISR pagado en México por la distribución de dividendos de residentes en el extranjero.- En relación con el acreditamiento, hasta un segundo nivel corporativo, del monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por sociedades residentes en el extranjero que distribuyan dividendos o utilidades a personas morales residentes en México, las mismas podrán acreditar los impuestos sobre la renta pagados en México en los siguientes supuestos:

- (i) Cuando una sociedad residente en el extranjero haya constituido un establecimiento permanente en México y pague el ISR en términos del Título II de la Ley del ISR, siempre que dicha sociedad distribuya dividendos directamente a la persona moral residente en México o cuando distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, quien a su vez distribuye dividendos a la persona moral residente en México.
- (ii) Cuando una sociedad residente en el extranjero haya pagado el ISR en términos del Título V de la Ley del ISR, siempre que dicha sociedad distribuya dividendos directamente a la persona moral residente en México o cuando distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, quien a su vez distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

²⁷⁵ Regla, 1.4., RMF 2017.

²⁷⁶ Regla, 2.3.2., RMF 2017.

- (iii) Cuando una persona moral residente en México haya pagado el ISR en términos del Título II de la Ley del ISR, siempre que dicha persona moral, distribuya dividendos a una sociedad residente en el extranjero, quien a su vez distribuye dividendos a otra persona moral residente en México.

Además, estos acreditamientos se sujetarán a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del ISR y demás disposiciones fiscales aplicables²⁷⁷.

d) Administración de planes personales de retiro.- Se entenderán autorizadas para administrar planes personales de retiro las instituciones de seguros, instituciones de crédito, sociedades distribuidoras de acciones de fondos de inversión, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de fondos de inversión con autorización para operar como tales en el país, cuando presenten el aviso contenido en la ficha de trámite 60/ISR "Avisos para la administración de planes personales de retiro", contenida en el Anexo 1-A.

La presentación del aviso a que se refiere esta regla no exime del cumplimiento de lo establecido en las reglas 3.17.7., 3.17.8., 3.22.1. y 3.22.3., así como en las demás disposiciones que les resulten aplicables²⁷⁸.

e) Modificación estatutos.- Las entidades autorizadas para recibir donativos que hayan obtenido ingresos en el ejercicio inmediato anterior superiores o iguales a \$2'000,000.00 deberán modificar sus estatutos sociales, incorporando la cláusula irrevocable de transmisión de patrimonio a otra donataria autorizada en el caso de liquidación o cambio de residencia fiscal, lo anterior acorde con la modificación efectuada a la LISR para el 2017. Se establece como calendario para la presentación de dichas modificaciones, el siguiente:

De acuerdo al sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes ("RFC")	Fecha límite.
1 y 2	Último día del mes de marzo 2018.
3 y 4	Último día del mes de mayo 2018.
5 y 6	Último día del mes de junio 2018.

²⁷⁷ Regla, 3.1.19., RMF 2017.

²⁷⁸ Regla, 3.17.6., RMF 2017.

7 y 8	Último día del mes de julio 2018.
9 y 0	Último día del mes de abril 2018.

Los contribuyentes autorizados para recibir donativos deducibles con ingresos menores a \$2'000,000.00 cumplirán con lo dispuesto por la Regla 3.10.29., con la finalidad de modificar sus estatutos sociales de igual manera en relación con lo siguiente:

De acuerdo al sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes ("RFC")	Fecha límite.
1 y 2	Último día del mes de marzo 2019.
3 y 4	Último día del mes de mayo 2019.
5 y 6	Último día del mes de junio 2019.
7 y 8	Último día del mes de julio 2019.
9 y 0	Último día del mes de abril 2019.

La modificación a los estatutos de las entidades autorizadas, deberá ser informada al SAT a través de la ficha de trámite 16/ISR "Avisos para la actualización del padrón y directorio de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles" contenida en el Anexo 1-A de la RMF 2017²⁷⁹.

QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 14 de noviembre de 2017 fue publicado en el DOF la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

a) Información relativa a la transparencia del uso y destino de donativos recibidos con motivo de los sismos ocurridos en México.- Con motivo de la publicación de la Quinta Modificación de la RMF para 2017, las donatarias autorizadas deberán presentar al SAT la información relativa a la obtención y/o uso de los donativos recibidos por motivo de los sismos ocurridos en México en el mes de septiembre de 2017.

La declaración se presenta como a través del Portal del SAT, por concepto de aclaración, conforme a la ficha de trámite 128/ISR "Informes de transparencia relacionados con donativos recibidos por los

²⁷⁹ Cumplimiento de la Cláusula Irrevocable de Transmisión de Patrimonio.

sismos ocurridos en México durante el mes de septiembre de 2017” conforme a los plazos señalados a continuación:

Primer informe	31 de octubre de 2017.
Segundo informe	31 de diciembre de 2017.
Tercer informe	30 de septiembre de 2018 al presentar el “Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación”.

Las entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, que no hayan recibido donativos con motivo de los siniestros señalados, se encuentran igualmente obligadas a la presentación de dicha declaración de transparencia; deberán manifestar la siguiente leyenda “Se declara, bajo protesta de decir verdad, que no se recibieron donativos con motivo de los sismos ocurridos en México durante el mes de septiembre de 2017” (Art. Tercero transitorio, Anteproyecto Quinta Modificación RMF 2017)²⁸⁰.

b) Definición de transporte privado de personas o de carga.- La regla establece que se entiende por transporte privado de personas o de carga, aquél que realizan los contribuyentes con vehículos de su propiedad o con vehículos que tengan en arrendamiento, incluyendo el arrendamiento financiero, para transportar bienes propios o su personal, o bienes o personal, relacionados con sus actividades económicas, sin que por ello se genere un cobro²⁸¹.

SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017

El 15 de diciembre de 2017 fue publicado en el DOF la Sexta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

²⁸⁰ Regla, 3.10.11., RMF 2017.

²⁸¹ Regla, 9.17., RMF 2017.

a) Momento de presentación de la información sobre su situación fiscal.- Los contribuyentes que se encuentran obligados a presentar información sobre su situación fiscal, podrán presentar la declaración a través del aplicativo denominado "DISIF (32H-CFF)" disponible en el Portal del SAT. La obligación de presentación de información sobre la situación fiscal del contribuyente, se tendrá por cumplida si se realiza en la misma fecha en que se presente la declaración del ejercicio a través de la aplicación correspondiente en la página del SAT²⁸².

Acumulación de ingresos por contribuyentes que celebren contratos bajo la denominación de arrendamiento financiero.

Los contratos de arrendamiento financiero celebrados antes del 01 de enero de 2017, en los que la contraprestación pactada no cubra el valor de adquisición, las cargas financieras y los demás accesorios de los bienes objeto del contrato, serán objeto de regulación de la presente disposición.

Se dispone que los contribuyentes podrán cambiar la opción de acumulación de ingresos relativos a dichos contratos, cuando el ingreso correspondiente al precio pactado que no exceda del monto de la deducción efectuada en el ejercicio en que se celebró el contrato, disminuido con el total del precio acumulado en ejercicios fiscales anteriores, sin que se incumpla lo establecido en el artículo 20 del Reglamento de la Ley del ISR. El ingreso que exceda al monto de la deducción efectuada, continuará acumulándose conforme sea exigible el precio pactado del ejercicio al que corresponda.

Únicamente hace referencia esta disposición al precio pactado sin incluir los intereses que deriven de los contratos de arrendamiento financiero, ya que los mismos se deben acumular conforme se devengan.

Los contribuyentes deberán presentar ante la autoridad el ejercicio de la opción mediante aviso que se presente a más tardar el 11 de diciembre de 2017, en escrito libre, ante la Administración General de Grandes Contribuyentes²⁸³.

Diferimiento del cumplimiento de obligaciones del contratante y del contratista en actividades de subcontratación laboral.

²⁸² Regla 2.20.6., RMF 2017.

²⁸³ Regla 3.2.26., RMF 2017.

La regla establece que tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, las obligaciones del contratante y del contratista, podrán cumplirse utilizando el aplicativo informático que se dará a conocer en el Portal del SAT, a partir de enero de 2018²⁸⁴.

No retención de intereses pagados por el sistema financiero.

Se establece que no se tendrá que efectuar la retención del impuesto por concepto de intereses pagados por el sistema financiero en los siguientes casos:

- a) Intereses que paguen los organismos internacionales cuyos convenios constitutivos establezcan que no se impondrán gravámenes ni tributos sobre las obligaciones o valores que emitan o garanticen dichos organismos, cualquiera que fuere su tenedor, siempre que México tenga la calidad de Estado miembro en el organismo de que se trate.

Asimismo, los intereses que perciban los organismos internacionales en el ejercicio de sus actividades oficiales, siempre que esté en vigor un tratado internacional celebrado entre México y el organismo de que se trate, mediante el cual se otorgue la exención de impuestos y gravámenes respecto de los ingresos obtenidos por dicho organismo en su calidad de beneficiario efectivo.

- b) Intereses que se paguen a las cámaras de compensación, por la inversión del fondo de aportaciones y del fondo de compensación de dichas cámaras.
- c) Intereses que las cámaras de compensación paguen a los socios liquidadores, por la inversión de las aportaciones iniciales mínimas que éstos les entreguen.
- d) Intereses que se paguen a los fideicomisos de inversión en bienes raíces, que cumplan con los requisitos contenidos en el artículo 187 de la Ley del ISR.
- e) Intereses que se paguen a los fideicomisos de inversión en capital de riesgo, que cumplan con los requisitos contenidos en el artículo 192 de la Ley del ISR.

²⁸⁴ Regla, 3.3.1.44., RMF 2017.

- f) Intereses que se paguen a los fideicomisos que cumplan con los requisitos a que se refiere la regla 3.21.3.2. o a las personas morales que sean objeto de inversión de dichos fideicomisos referidas en la fracción II, último párrafo de dicha regla, siempre que los accionistas distintos a dichos fideicomisos en cualquiera de dichas personas morales sean las señaladas en las fracciones XXIII y XXIV del artículo 79 de la Ley del ISR, o en esta fracción.

Así, los socios liquidadores que efectúen pagos por intereses a sus clientes, deberán retener y enterar el ISR en los términos del primer párrafo del artículo 54 de la LISR.

Se entenderá por aportación inicial mínima, cámara de compensación, cliente, cuenta global, fondo de aportaciones, fondo de compensación, operador y socio liquidador, lo que definan como tales las "Reglas a las que habrán de sujetarse las sociedades y fideicomisos que intervengan en el establecimiento y operación de un mercado de futuros y opciones cotizados en bolsa", publicadas en el DOF el 31 de diciembre de 1996 y modificadas mediante Resoluciones publicadas en el DOF el 12 de agosto y 30 de diciembre de 1998, el 31 de diciembre de 2000, el 14 de mayo de 2004, el 19 de mayo de 2008, 24 de agosto de 2010 y 25 de noviembre de 2010, denominadas "Reglas a las que habrán de sujetarse los participantes del mercado de Contratos de Derivados listados en Bolsa", a partir de la publicación en el DOF el 13 de octubre de 2011, modificadas mediante resolución publicada en el DOF el 15 de mayo de 2014²⁸⁵.

²⁸⁵ Regla, 3.5.3., RMF 2017.

COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET

Los contribuyentes, personas físicas o morales, se encuentran obligados a expedir CFDI por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, de conformidad con los requisitos que establecen las disposiciones fiscales aplicables.

Dentro de los cambios más relevantes incluidos durante 2016 para la expedición de CFDI, se encuentran los siguientes:

a) Versión 3.3 del estándar técnico para la emisión de CFDI²⁸⁶.- El 23 de diciembre de 2016 se publicó en el DOF el Anexo 20 de la RMF que contiene la versión 3.3 del estándar técnico que especifica la estructura, forma y sintaxis que deben contener los CFDI que expidan los contribuyentes. El Anexo 20 de la RMF se modificó en dos ocasiones posteriores, de acuerdo con las publicaciones en el DOF del 10 de enero y del 28 de julio de 2017.

La versión 3.3 para la expedición de CFDI entró en vigor el 1 de julio de 2017. De manera transitoria, se otorgó la opción a los contribuyentes de continuar expidiendo CFDI conforme a la versión 3.2 del estándar técnico, del 1 de julio al 30 de noviembre de 2017; periodo que fue prorrogado al 31 de diciembre de 2017. A partir del 1 de enero de 2018, la única versión válida para la expedición de CFDI será la versión 3.3 del estándar técnico contenido en el Anexo 20 de la RMF.

La versión 3.3 para la expedición del CFDI presenta algunas diferencias con respecto de la versión 3.2, como son las siguientes:

- (i) Varios atributos o nodos dejan de ser opcionales, y se vuelven campos obligatorios, como es el caso de la clave del producto o servicio que ampara el CFDI, la clave de la moneda utilizada, el tipo de cambio conforme a la moneda utilizada cuando ésta sea distinta a la moneda nacional, y la clave del código postal del lugar de expedición del CFDI, entre otros.

²⁸⁶ Artículo Primero Transitorio, fracción I, RMF publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2017; Artículo Tercero Transitorio, Segunda Resolución de modificaciones a la RMF, publicada en el DOF el 18 de julio de 2017; Resolutivo Quinto, Sexta Resolución de modificaciones a la RMF, publicada en el DOF el 15 de diciembre de 2017.

- (ii) Se agregan nuevos atributos o nodos tales como la clave del uso que dará el receptor al CFDI, la clave para precisar información sobre CFDI relacionados, la clave de unidad de medida estandarizada aplicable para la cantidad expresada en el concepto, y la clave del país de residencia fiscal del receptor cuando éste sea residente en el extranjero, entre otros.
- (iii) Se ajusta un atributo opcional para expresar el resumen de los impuestos aplicables, el cual consta de ciertos campos como impuesto, tipo de factor, tasa o cuota, impuesto retenido, etc.
- (iv) Se incluye un atributo opcional para la representación del importe de descuentos aplicables a cada concepto incluido en el CFDI, sin que se permita la expresión de valores negativos.

El SAT publicó en su Portal de Internet la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales” con el objeto de explicar a los contribuyentes la forma correcta para llevar a cabo la inclusión de datos y expedición de CFDI (incluyendo CFDI por retenciones e información de pagos), observando las definiciones de la versión 3.3 del estándar técnico contenido en el Anexo 20 de la RMF y las demás disposiciones jurídicas aplicables.

Esta guía ha sido actualizada por el SAT en diversas ocasiones, desde su publicación inicial el 28 de febrero de 2017, por lo que se espera que a través de la misma se oriente adecuadamente a los contribuyentes sobre los requisitos que deben cumplir los CFDI que tengan obligación de expedir.

El SAT publicó en su Portal de Internet la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales” con el objeto de explicar a los contribuyentes la forma correcta para llevar a cabo la inclusión de datos y expedición de CFDI (incluyendo CFDI por retenciones e información de pagos), observando las definiciones de la versión 3.3 del estándar técnico contenido en el Anexo 20 de la RMF y las demás disposiciones jurídicas aplicables.

Esta guía ha sido actualizada por el SAT en diversas ocasiones, desde su publicación inicial el 28 de febrero de 2017, por lo que se espera que a través de la misma se oriente adecuadamente a los contribuyentes sobre los requisitos que deben cumplir los CFDI que tengan obligación de expedir.

b) Requisitos en la expedición de CFDI²⁸⁷.- En línea con las especificaciones previstas en la versión 3.3 del estándar técnico para la emisión de CFDI, se establecen modificaciones en cuanto a los siguientes requisitos de información que deben contener los mismos:

- (i) Los contribuyentes podrán señalar la clave de la unidad de medida que utilicen conforme a los usos mercantiles, o bien, la clave que más se acerque o se asemeje, conforme al catálogo previsto en el Anexo 20 de la RMF.
- (ii) El requisito consistente en incluir el lugar de expedición, se cumplirá señalando el código postal del domicilio fiscal o del domicilio del local o establecimiento del contribuyente, conforme al catálogo previsto en el Anexo 20 de la RMF.
- (iii) La forma en que se realizó el pago, se señalará conforme al catálogo previsto en el Anexo 20 de la RFM.

Cuando no se haya recibido el pago al momento de la expedición del CFDI, se indicará en el campo relativo a la forma de pago, la clave 99 "Por definir", y una vez que se reciba el pago o pagos respectivos, deberá expedirse por cada uno de ellos un CFDI con "Complemento para recepción de pagos" indicando la clave de la forma de pago que corresponda.

En aquellos casos en que los contribuyentes realicen el pago de las contraprestaciones utilizando para ello los servicios de terceros que funjan como intermediarios, recolectores o gestores de la recepción de dichos pagos, y éstos no le informen al emisor del CFDI la forma en que se recibió el pago, éste podrá

²⁸⁷ Reglas 2.7.1.28., 2.7.1.32., y 2.7.1.42., RMF.

señalar como forma de pago "Intermediario pagos", conforme al catálogo previsto en el Anexo 20 de la RMF.

c) CFDI por pago diferido o en parcialidades - Complemento para recepción de pagos²⁸⁸. - Se establece que tratándose de pagos diferidos o en parcialidades, los contribuyentes deben expedir (i) un CFDI por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice, y posteriormente (ii) un CFDI por cada uno de los pagos que reciban, considerando lo siguiente:

- (i) Deberán señalar "Cero" en el campo "Total" del CFDI expedido por el pago correspondiente, sin registrar dato alguno en los campos "MetodoPago" y "FormaPago".
- (ii) Deberán incorporar a dicho CFDI el "Complemento para recepción de pagos" (o "Recibo Electrónico de Pago") publicado por el SAT en su Portal de Internet, en donde se especificará la cantidad que se recibe e identificará el CFDI por el valor total de la operación cuyo saldo se liquida.

Los contribuyentes que reciban varios pagos de un mismo receptor de CFDI en un determinado mes, podrán emitir un sólo CFDI con "Complemento para recepción de pagos" por todos los pagos recibidos en dicho periodo, o bien, uno por cada pago recibido.

El CFDI con "Complemento para recepción de pagos" deberá expedirse a más tardar al décimo día natural del mes inmediato siguiente al que corresponda el o los pagos recibidos.

Cabe señalar que cuando ya se cuente con al menos un CFDI con "Complemento para recepción de pagos" que acredite que la contraprestación ha sido total o parcialmente pagada, no podrá cancelarse el CFDI por el total de la operación, salvo que exista error en la clave de RFC del receptor, en cuyo caso este CFDI deberá sustituirse y relacionarse con el nuevo CFDI con la clave de RFC correcta, debiendo seguir la misma suerte el o los CFDI con "Complemento para recepción de pagos" que estén relacionados con el CFDI emitido con error. Las

²⁸⁸ Regla 2.7.1.35., RMF; Artículo Quinto Transitorio, Segunda Resolución de modificaciones a la RMF, publicada en el DOF el 28 de julio de 2017; Resolutivo Quinto, Sexta Resolución de modificaciones a la RMF, publicada en el DOF el 15 de diciembre de 2017.

correcciones que en los demás casos deban realizarse al CFDI por el total de la operación, deberán efectuarse mediante la emisión de un CFDI de egresos por devoluciones, descuentos y bonificaciones.

Cuando en el CFDI con "Complemento para recepción de pagos" existan errores, éste podrá cancelarse siempre que se sustituya por otro con los datos correctos.

Ahora bien, el "Complemento para recepción de pagos" fue publicado por el SAT en su Portal de Internet el 5 de diciembre de 2016, iniciando su vigencia a partir del 1 de julio de 2017. Sin embargo, se precisó que las reglas de emisión del CFDI por pago diferido o en parcialidades y su complemento se ajustarían a lo siguiente:

Fecha de expedición de CFDI por el valor total de la operación	Estándar técnico para la expedición del CFDI (Anexo 20, RMF)	Forma de emitir el CFDI por pago diferido o en parcialidades
Antes del 1 de julio de 2017	Versión 3.2	Emisión de CFDI en términos del artículo 29-A, fracción VII, inciso b), del CFF (sin "Complemento para recepción de pagos").
Del 1 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017	Versión 3.2	Emisión de CFDI en términos del artículo 29-A, fracción VII, inciso b), del CFF (sin "Complemento para recepción de pagos").
Del 1 de julio de 2017 al 31 de marzo de 2018	Versión 3.3	Se tienen dos opciones para documentar los pagos: <i>I.</i> Emisión de CFDI en términos del artículo 29-A, fracción VII, inciso b), del CFF (sin "Complemento para recepción de pagos"). <i>II.</i> Emisión de CFDI con "Complemento para recepción de pagos".
A partir del 1 de abril de 2018	Versión 3.3	Emisión de CFDI con "Complemento para recepción de pagos".

El 15 de marzo de 2017, el SAT publicó en su Portal de Internet la "Guía de llenado del comprobante al que se incorpore el complemento para recepción de pagos", la cual ha sido actualizada en diversas ocasiones, con el objeto de explicar a los contribuyentes la forma correcta para llevar a cabo la inclusión de datos y expedición de CFDI por pago

diferido o en parcialidades, así como los datos que deben registrarse en el "Complemento para recepción de pagos".

El SAT ha señalado que este sistema de facturación de pagos diferidos o en parcialidades permitirá identificar con mayor claridad los ingresos acumulables de los contribuyentes, y facilitará la verificación de las deducciones y acreditamiento de impuestos que efectúe el receptor del CFDI.

d) CFDI de nómina y su complemento²⁸⁹. - Se prevé la opción para los contribuyentes que deban expedir CFDI por las remuneraciones que cubran a sus trabajadores o a contribuyentes asimilados a salarios, de expedir los mismos incorporando el "Complemento de nómina" conforme a la versión 1.1 del estándar técnico respectivo, siempre que reexpidan dichos CFDI incorporando el "Complemento de nómina" conforme a la versión 1.2 publicada por el SAT en su Portal de Internet, a más tardar el 1 de abril de 2017.

Se aclara que los contribuyentes que apliquen esta facilidad administrativa, no estarán obligados a cancelar los CFDI de nómina que hayan expedido incorporando el "Complemento de nómina" conforme a la versión 1.1.

El SAT dio a conocer a través de su Portal de Internet la "Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento", aplicable para la versión 3.3 del CFDI y el "Complemento de nómina" versión 1.2, la cual ha sido actualizada en diversas ocasiones.

e) CFDI global por operaciones con el público en general²⁹⁰. - Al igual que en ejercicios anteriores, se prevé la opción para los contribuyentes de emitir un CFDI global, en forma diaria, semanal o mensual, donde consten los importes correspondientes a cada una de las operaciones realizadas con el público en general dentro del periodo respectivo, en el cual deberá registrarse el RFC genérico: XAXX010101000, y desglosarse el IVA y IEPS que en su caso resulten aplicables.

Adicionalmente al CFDI global (documento soporte para que las cantidades amparadas en el mismo puedan deducirse o acreditarse fiscalmente), los contribuyentes que se acojan a esta facilidad deben

²⁸⁹ Artículo Trigésimo Segundo Transitorio, RMF publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016.

²⁹⁰ Reglas 2.7.1.24. y 2.7.1.26., RMF.

expedir un comprobante (simplificado) por cada operación con el público en general, en alguna de las formas expresamente establecidas para tal efecto, el cual debe contener ciertos requisitos de información: (i) RFC del emisor, (ii) lugar y fecha de expedición, (iii) valor total de los actos o actividades realizados, (iv) cantidad, (v) clase de bienes y mercancías o descripción del servicio, (vi) número de registro de máquina, equipo o sistema (cuando así proceda), y (vii) logotipo fiscal (en su caso).

El CFDI global debe incluir el número de folio o de operación de los comprobantes de operaciones con el público en general que se hubieren emitido en el periodo correspondiente.

Al respecto, el 30 de junio de 2017, el SAT publicó en su Portal de Internet la "Guía de llenado del CFDI Global", a través del cual se orienta a los contribuyentes para realizar el llenado de los datos a registrar en el CFDI global conforme a la versión 3.3 del estándar técnico para la expedición de CFDI.

En la sección introductoria de esta guía se menciona que tratándose de operaciones con el público en general, si el pago o pagos correspondientes se realizan en forma diferida o en parcialidades, no será aplicable la facilidad antes comentada, por lo que no podrá emitirse un comprobante simplificado (en lugar de un CFDI) al cliente, sino que deberán seguirse las reglas generales para la expedición de CFDI por pagos diferidos o en parcialidades.

Consideramos que este criterio excede de lo expresamente establecido en las reglas de carácter general aplicables en la materia, por lo que no debiera ser vinculante para los contribuyentes. Con independencia de ello, la implementación del criterio en comento sería de difícil cumplimiento para los contribuyentes que llevan a cabo un número significativo de operaciones con el público en general, por lo que se espera que este tema se aclare en breve por la autoridad fiscal.

f) Cancelación de CFDI²⁹¹. - El CFF dispone que los CFDI podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

²⁹¹ Artículo 29-A, párrafos cuarto y quinto, CFF; Artículo Sexto Transitorio, fracción I, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2016; Reglas 2.7.1.38. y 2.7.1.39., RMF; Artículo Trigésimo Sexto, RMF publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016; Resolutivo Cuarto, Sexta Resolución de modificaciones a la RFM publicada en el DOF el 15 de diciembre de 2017.

Mediante reglas de carácter general se establece que el emisor del CFDI deberá enviar al receptor del mismo una solicitud de cancelación a través del buzón tributario, debiendo este último manifestar la aceptación o negativa de la cancelación por el mismo conducto, a más tardar dentro de los 3 días siguientes a la recepción de la solicitud de cancelación del CFDI.

Transcurrido el plazo antes mencionado sin que el receptor del CFDI y de la solicitud de cancelación realice manifestación alguna, se entenderá que éste acepta la cancelación del CFDI.

No se requerirá aceptación del receptor del CFDI para su cancelación, cuando se trate de: (i) CFDI que amparen ingresos por un monto de hasta \$5,000.00 pesos, (ii) CFDI de nómina, (iii) CFDI de egresos, (iv) CFDI de traslado, (v) CFDI de ingresos expedidos a contribuyentes del RIF, (vi) CFDI emitidos a través de la herramienta electrónica de "Mis cuentas" en el aplicativo "Factura fácil", (vii) CFDI de retenciones e información de pagos, (viii) CFDI global, (ix) CFDI emitidos a residentes en el extranjero, (x) CFDI cuya cancelación se realice dentro de los 3 días siguientes a su expedición, y (xi) CFDI emitidos por integrantes del sistema financiero.

Tampoco se requerirá aceptación del receptor para la cancelación, tratándose de CFDI de ingresos por la enajenación de bienes, uso o goce temporal de bienes inmuebles, uso, goce o afectación de un terreno, bien o derecho (incluyendo derechos reales, ejidales o comunales), que sean expedidos por personas físicas del sector primario, arrendadores de inmuebles, propietarios o titulares de derechos que afecten terrenos, bienes o derechos (incluyendo derechos reales, ejidales o comunales), mineros, artesanos, enajenantes de vehículos usados, desperdicios industrializables, obras de artes plásticas y antigüedades.

Cuando se cancele un CFDI sin que se requiera aceptación del receptor, pero la operación subsista, deberá emitirse un nuevo CFDI y relacionarse con aquél que fue cancelado.

Las reglas antes mencionadas para la cancelación de CFDI entrarían en vigor a partir del 1 de julio de 2017; sin embargo, dicho plazo fue prorrogado al 1 de julio de 2018.

g) Expedición de CFDI por la Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados por concepto de contribuciones, productos y aprovechamientos, apoyos o estímulos que

otorguen²⁹².- Se establece que la Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, podrán cumplir con la obligación de expedir, entregar o poner a disposición los CFDI por las contribuciones, productos y aprovechamientos que cobran, así como por los apoyos y estímulos que otorguen durante el ejercicio 2017, a más tardar el 1 de noviembre de 2017.

Asimismo, los contribuyentes podrán obtener a más tardar en esa misma fecha, los CFDI correspondientes a operaciones celebradas con anterioridad.

h) Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México²⁹³.- Se otorga a los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero, por la enajenación de bienes o el otorgamiento de su uso o goce temporal, la opción de adjuntar a dicho comprobante el CFDI de retenciones al residente en extranjero que emita el contribuyente.

Lo anterior, en lugar de incluir en el comprobante emitido por el residente en el extranjero, el monto de los impuestos retenidos y trasladados, con el desglose de las tasas del impuesto correspondiente.

i) CFDI de retenciones e información de pagos²⁹⁴.- Se adiciona una regla específica para las sociedades civiles que surjan por la asociación de notarios, que prevé que al momento de emitir un CFDI por las retenciones que realicen deberán indicar la denominación de dicha sociedad civil, seguido por el signo "/" y la clave de RFC del notario que emitió o autorizo en definitiva el instrumento público notarial en donde conste la operación.

j) Subcontratación laboral prestada a extranjeros - Clave de RFC genérica en CFDI de nómina²⁹⁵.- Se establece que en el caso de contribuyentes residentes en México que presten servicios de subcontratación laboral a residentes en el extranjero que no están obligados a solicitar su inscripción en el RFC, en los CFDI de nómina que deban emitir a sus trabajadores podrán señalar en el campo "RfcLabora"

²⁹² Regla 2.7.1.41., RMF.

²⁹³ Regla 2.7.1.16., RMF.

²⁹⁴ Regla 2.7.5.4., RMF.

²⁹⁵ Regla 2.7.1.26., RMF.

del complemento de nómina "SubContratación" la clave de RFC genérica XEXX010101000.

INTERNACIONAL

REFORMA FISCAL DE EEUU PARA 2018

El 22 de diciembre de 2017 concluyó el proceso relativo a la reforma tributaria en materia del impuesto sobre la renta más significativa de Estados Unidos desde la reforma fiscal de 1986.

A continuación, relacionamos los aspectos de la misma que a nuestro juicio son más relevantes desde las perspectivas económica, y de la tradición y práctica fiscales en México, considerando los siguientes rubros:

- a) Imposición a personas morales.
- b) Imposición internacional.
- c) Imposición a personas físicas.

Conviene señalar que esta reforma se caracteriza por modificar aspectos significativos de la imposición en EEUU, como son tasas y deducciones, o imposición a dividendos provenientes de subsidiarias ubicadas en el extranjero.

De hecho, estos aspectos apenas mencionados parecerían ser los más relevantes; dados muchos otros aspectos objeto de modificación, esta reforma es lo que nosotros caracterizaríamos como una reforma fiscal substancial.

A continuación, incluimos una mención tanto de estos aspectos muy significativos como de ejemplos de otros ajustes “misceláneos”.

IMPOSICIÓN A PERSONAS MORALES

Se establece una tasa aplicable a personas morales fija del 21%, que viene a sustituir una tasa que para fines prácticos era del 35%.

Tratándose de dividendos recibidos de otras personas morales, el sistema hasta 2017 prevé la posibilidad de deducir los dividendos recibidos, en un 80% si la posición accionaria es de 20% o más; y de 70%, en los demás casos. Estos porcentajes se reducen respectivamente a 65% y 50%. De esta manera, se incrementa en alguna medida el fenómeno de doble imposición sobre utilidades que existe en EEUU.

Por otra parte, para corporaciones se eliminó el impuesto mínimo alternativo (*alternative minimum tax - AMT*), conservándose sin embargo en mayor o menor medida el derecho a aplicar créditos provenientes de dicho AMT, generados en ejercicios anteriores.

En aspectos ejemplificativos que dan una idea del tono “misceláneo” de la reforma, y donde no todos son necesariamente de beneficio para las empresas, podemos citar los siguientes:

- a) El código tributario permite deducir ciertas inversiones como gasto (algo así como la deducción inmediata de activos, sin costo financiero); en estos casos, la posibilidad de hacerlo se incrementa de 500,000 USD a 1 millón USD.
- b) Hasta ahora, se permitía deducir hasta un 50% de inversiones en activos calificados en el año de puesta en operación, un beneficio que empezaría a reducirse a partir de 2019; la reforma incrementa el porcentaje a 100% por 5 años. El beneficio será reducido anualmente para activos inicialmente utilizados entre 2023 y 2026. La inversión puede ser en bienes nuevos o usados.
- c) Ser acorta el periodo de depreciación de bienes raíces y de equipo agrícola nuevo.
- d) Se limita el interés deducible a un 30% del ingreso gravable.
- e) Se elimina una deducción ciega por producción doméstica.
- f) Se elimina el *carry-back* de pérdidas fiscales (amortización contra utilidades de ejercicios anteriores) a dos ejercicios, pero se elimina igualmente el límite de 20 años para amortizar pérdidas fiscales. Por otra parte, se

limita la amortización de las pérdidas fiscales al 80% del ingreso gravable.

- g) Se elimina la regla que exentaba de imposición a ganancias realizadas a través de permutas de propiedad mantenida para fines productivos, lo que venía siendo un sistema habitual de reestructurar la tenencia de activos sin implicaciones fiscales para contribuyentes de ese país; ahora solamente se conserva la exención para el caso de bienes raíces ubicadas en EEUU.
- h) Donde antes los gastos y costos en investigación y desarrollo podían deducirse como gastos, o capitalizarse y depreciarse entre 5 y 10 años, ahora se tendrán que capitalizar y amortizar en 5 años. En un rubro semejante, el crédito del 50% de gastos incurridos para poner a prueba medicamentos de nuevo desarrollo se reduce a 25%.
- i) Se elimina la deducción permitida bajo el concepto de entretenimiento relacionado al desarrollo del negocio.
- j) En el rubro de prestaciones laborales, se mantiene que las partidas no son ingreso para los trabajadores, pero las consistentes en pago de transporte público y estacionamiento se eliminan. También se elimina la deducción de gastos de transporte de empleados que representan llevarlos de su casa al sitio de trabajo (salvo casos de seguridad para los empleados).
- k) Se otorga un crédito fiscal por el pago de compensación por ausencia laboral por motivos familiares o médicos, siempre que la compensación sea 50% o más del importe de la nómina del trabajador.
- l) Se elimina la deducción de gastos de cabildeo ante entidades gubernamentales locales.

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

En uno de los aspectos destacados de esta reforma, tratándose de dividendos provenientes de subsidiarias extranjeras, se elimina el

sistema previo de tributación, donde tales dividendos eran acumulables al distribuirse a la sociedad accionista residente en Estados Unidos de América, lo que generó el fenómeno para empresas multinacionales de detener el pago de esos dividendos por motivos impositivos y mantener fuertes reservas de efectivo en sus subsidiarias en el extranjero.

Con esta reforma, el sistema migra al conocido como "*participation exemption*", caracterizado en la nueva ley estadounidense como una deducción del 100% de los dividendos que sean pagados a la persona moral accionista (debe tributar como tal, es decir, bajo la categoría tributaria de "*C Corporation*") a partir de 2018.

A la vez, para utilidades retenidas en el extranjero, generadas entre 1986 y hasta 2017, se disminuye el impuesto al cual la repatriación estaría sujeta, quedando en 15.5% para utilidades identificadas con reservas en efectivo y equivalentes a efectivo, y de 8% para otros tipos de utilidades retenidas. El pago de este impuesto se puede diferir a elección del contribuyente durante 8 años (8% los primeros cinco años, 15% el año seis, 20% el año siete y 25% el último año).

En otro aspecto, se establece una imposición semejante y complementaria a la ya existente para ingreso proveniente de personas morales extranjeras controladas ("*controlled foreign corporations*" o *CFC's*), semejante a nuestro régimen tributario aplicable a ingresos obtenidos a través de entidades o figuras ubicadas en jurisdicciones con regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales), con enfoque en ingreso por intangibles sujetos a baja imposición, gravándola a la tasa del 10%. Tal ingreso es referido como "*global intangible low-taxed income*" (o GILTI). La tasa es del 10%. Acepta el acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero, pero solamente en el año en curso, sin que exista "*carry-back*" o sea acreditable a futuro.

El régimen de *CFC's* tiene otros ajustes misceláneos, notablemente, que para determinar si una inversión califica como *CFC* es necesario tener un 10% de todo tipo de acciones; antes era solamente 10% de acciones con derecho de voto.

En materia de BEPS, la reforma incluye un impuesto anti-erosión alternativo, para empresas con facturación de más de \$500 millones USD durante los tres ejercicios anteriores, relacionado con pagos a partes relacionadas sujetas a deducción en Estados Unidos. A la vez, se introducen disposiciones que buscan contravenir los efectos de operaciones o entidades híbridas.

IMPOSICIÓN A PERSONAS FÍSICAS

De manera destacada, para este régimen:

- a) Se reduce la imposición respecto de diversos segmentos de las tarifas aplicables a personas físicas, quedando las dos mayores de ellas en 35% y 37% (antes la tasa mayor era del 39.6%). (La imposición varía según el estado civil de las personas, entre otros supuestos).
- b) Por otra parte, el sistema contempla una deducción estándar, donde el contribuyente puede optar entre sus deducciones partida por partida, o una "deducción estándar", la cual se incrementa significativamente para el periodo 2018-2025.
- c) Por el mismo periodo se reduce la imposición a sucesiones y donaciones, con la exención incrementándose de cinco a diez millones de USD.

Este segmento de la reforma para personas físicas contiene igualmente numerosos aspectos que desde nuestra perspectiva representan una miscelánea fiscal, pero notamos solamente los siguientes como ilustrativos: una suspensión o reducción en la deducción de ciertas categorías de intereses relacionados con intereses sobre endeudamiento residencial o hipotecario; reducción de deducibilidad de ciertos impuestos locales; se reduce el importe de gastos médicos no reembolsados por seguros en los que haya incurrido el contribuyente para poderlos deducir; y se incrementa el límite de ciertas deducciones por razones altruistas; todo ello acotado al periodo 2018-2025.

COMENTARIOS EN EL ENTORNO FISCAL MEXICANO

Mucho se ha comentado sobre el impacto que esta reforma tendrá en México, particularmente en la medida en que incentiva la inversión en EEUU. Ciertamente, la combinación de una tasa corporativa reducida y la libertad de repatriar utilidades ya generadas en extranjero con menor implicación fiscal a la originalmente prevista, y utilidades futuras sin mayor implicación fiscal —junto con sus otras ventajas del sistema estadounidense, como son Estado de Derecho, menores índices de

corrupción y confiable institucionalidad— hará de esa jurisdicción un lugar atractivo para las inversiones.

No por ello hay una carencia de bemoles o cuestionamientos sobre la sostenibilidad a largo plazo de esta reforma: varias fuentes indican que en 10 años generará un billón —un millón de millones de dólares de EEUU— de déficit fiscal. La apuesta naturalmente es semejante a la de los *Reaganomics* de los '80's: que la mayor disponibilidad de utilidades en manos de las empresas sean objeto de reinversión, permitiendo una mayor generación de utilidades y, por ende, una mayor captación fiscal que solvante el problema de tal déficit. A la vez, esa apuesta implica que una suficiencia de proyectos de inversión auténticamente productivos y no especulativos, que permitan absorber esas utilidades no gravadas. Si esas oportunidades no se generan o no existen (hay que recordar que varias estimaciones ya avisan que los importantes excedentes de fondos de inversión a nivel mundial acusan una carencia de oportunidades atractivas de inversión), esta reforma fiscal americana tiene el riesgo de ser el equivalente a un préstamo gratuito a las empresas de ese país, contra sus futuras utilidades, cuando una futura situación deficitaria insostenible obligue a una dura política fiscal impositiva.

En el plano fiscal mexicano, un aspecto destacado es la consecuencia de que las inversiones pasivas en EEUU serán inversiones en REFIPRES para fines fiscales mexicanos.

No obstante, en aspectos esenciales, parecería que México tendrá que evaluar herramientas y problemáticas semejantes a las aplicables a la situación de Estados Unidos para promover la inversión y facilitar los negocios en el país, sin incurrir en un déficit inaceptable, y siempre mirando a sus retos de ampliación de la base de contribuyentes, y reducción de los índices de corrupción y de la economía informal, junto con otros retos cuya solución fortalecerá la economía nacional, como lo es de manera destacada el fortalecimiento del Estado de Derecho.

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

CONVENIO CON LA REPÚBLICA DE ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Mediante decreto de fecha 18 de agosto de 2017, se publicó el *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Argentina para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal con respecto*

a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su Protocolo, con plenos efectos a partir del 1 de enero de 2018.

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

Reglas de desempate de doble residencia ("*tie breaker rule*")²⁹⁶

Cuando una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de acuerdo mutuo entre las Autoridades Competentes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por en el Convenio.

Dividendos²⁹⁷, intereses²⁹⁸ y regalías²⁹⁹

En relación con los dividendos, las cantidades pagadas por este concepto estarán sujetas a un impuesto que no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que tenga la propiedad de por lo menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos; o 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Los intereses provenientes del país de la fuente podrán ser sometidos a imposición en dicho país cuando el beneficiario efectivo sea residente en el otro Estado Contratante, aplicando una tasa de retención máxima del 12%.

La tasa máxima de retención, tratándose de regalías, es del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales, artísticas o científicas; del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de programas de computadora, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales,

²⁹⁶ Art. 4, Convenio.

²⁹⁷ Art. 10, Convenio.

²⁹⁸ Art. 11, Convenio.

²⁹⁹ Art. 12, Convenio; y, Párrafo 7, Protocolo.

comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica, o 15% en los demás casos, cuando el beneficiario efectivo de las mismas sea residente en el país receptor.

Se entiende que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas -software- se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo referente a regalías cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación -software- para su explotación comercial como si los mismos corresponden a una aplicación -software- adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones -software- no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

Igualmente, se entiende que las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de noticias serán considerados como derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales, artísticas o científicas, comprendidos en la definición del término "regalías".

Ganancias de capital³⁰⁰

Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga 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 Contratante, 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. Sin embargo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% de la ganancia cuando se trate de una participación directa en el capital de al menos el 25% y del 15% de la ganancia en los demás casos.

Limitación de beneficios³⁰¹

Una persona (distinta de una persona física), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga ingresos del otro Estado Contratante

³⁰⁰ Art. 13, Convenio.

³⁰¹ Art. 28, Convenio.

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 Contratantes, 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 Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes; o
- 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 Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, 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 Contratantes; 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 Contratantes

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 de ninguno de los

Estados Contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en el presente Acuerdo en el Estado de residencia de la persona.

Eliminación de doble imposición³⁰²

El Convenio prevé que cuando un residente de Argentina obtenga rentas o posea un patrimonio que, de conformidad con las disposiciones del convenio pueden someterse a imposición en México, Argentina permitirá:

- a) deducir del impuesto a la renta de ese residente un importe equivalente al impuesto sobre la renta pagado en México conforme a las previsiones del presente Acuerdo;
- b) deducir del impuesto sobre el patrimonio de ese residente correspondiente a los bienes situados en México, un importe equivalente al impuesto sobre el patrimonio pagado en México.

Por su parte, 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 argentino pagado por ingresos que conforme el presente Acuerdo pueden someterse a imposición en Argentina, 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 Argentina y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto argentino pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

³⁰² Art. 24, Convenio.

Intercambio de información³⁰³

Las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente sea relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para la administración o ejecución del derecho interno, relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación establecidos por los Estados Contratantes.

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

PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE BÉLGICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El 17 de agosto de 2017, se publicó el *Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta*, con efectos a partir del 1 de enero de 2006 en lo que hace a asuntos penales y con efectos a partir del 1 de enero de 2018 para todo lo demás.

Algunas de las características más destacables del Protocolo se describen a continuación:

³⁰³ Art. 27, Convenio.

Regla de desempate de residencia ("*tie breaker rule*")³⁰⁴

Se prevé que una persona distinta a una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán mediante acuerdo mutuo, dentro de los cuatro años siguientes a partir de la presentación del caso a la autoridad competente de un Estado Contratante, el Estado en el cual se considera que sea residente la persona para efectos del presente Convenio.

Dividendos³⁰⁵ e intereses³⁰⁶

Los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que resida la sociedad que pague 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 Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos.

No obstante, los dividendos no serán sometidos a imposición en el Estado Contratante en el que resida la sociedad que pague los dividendos si el beneficiario efectivo de los dividendos es:

- a) Una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante y que mantenga, por un periodo ininterrumpido de al menos doce meses, acciones que representen directamente al menos 10 por ciento del capital de la sociedad que pague los dividendos;
- b) Un fondo de pensiones que sea residente del otro Estado Contratante, siempre que las acciones u otros derechos con respecto a los cuales dichos dividendos sean pagados sean mantenidas para efectos de ciertas actividades mencionadas en el Convenio.

En materia de intereses, éstos podrán someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un

³⁰⁴ Art. 4, Acuerdo.

³⁰⁵ Art. 10, Acuerdo.

³⁰⁶ Art. 11, Acuerdo.

residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) 5% del importe bruto de los intereses (i) pagados por cualquier préstamo de cualquier naturaleza otorgado por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y de ahorro, y compañías aseguradoras o (ii) pagados por bonos y valores que sean sustancial y regularmente cotizados en un mercado de valores reconocido;
- b) 10% del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.

Ganancias de capital³⁰⁷

Las ganancias de un residente de un Estado Contratante derivadas de la enajenación de acciones en las que más del 50 por ciento de su valor proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Para efectos del presente párrafo no serán tomados en consideración los bienes inmuebles en los cuales la sociedad cuyas acciones son enajenadas realiza su actividad empresarial.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad que sea residente de un Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, el impuesto así exigido no excederá del 10% de las ganancias gravables.

Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente de un Estado Contratante por un residente del otro Estado Contratante, únicamente estarán sometidas a imposición en ese otro Estado, si:

- a) La enajenación de acciones se lleva a cabo entre miembros del mismo grupo de sociedades, en la medida que la remuneración recibida por la enajenante consista en acciones u otros derechos en el capital de la adquirente o de otra sociedad que sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de los derechos de voto y del capital de la adquirente y que sea residente de uno de los Estados Contratantes o de un país con

³⁰⁷ Art. 13, Párrafos 1, 2 y 3, Acuerdo.

el que el Estado Contratante que otorgue la exención tenga un acuerdo de intercambio de información al menos tan amplio como el intercambio de información establecido en el Artículo 26, pero únicamente si se cumplen las siguientes condiciones:

- (i) Que la adquirente sea una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes o de un país con el que el Estado Contratante que otorgue la exención tenga un acuerdo de intercambio de información al menos tan amplio como el intercambio de información establecido en el Artículo 26;
 - (ii) Que antes e inmediatamente después de la enajenación, la enajenante o la adquirente sea propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de los derechos de voto y del capital de la otra, o que una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes o de un país con el que el Estado Contratante que otorgue la exención tenga un acuerdo de intercambio de información al menos tan amplio como el intercambio de información establecido en el Artículo 26 y sea propietaria directa o indirectamente (a través de sociedades residentes en uno de esos Estados) del 80 por ciento o más de los derechos de voto y del capital de cada una de ellas; y
 - (iii) Para efectos de determinar la ganancia sobre cualquier enajenación posterior, el costo inicial de las acciones para la adquirente se determina con base en el costo que tuvieron para la enajenante, incrementado por cualquier cantidad en efectivo u otra remuneración distinta de las acciones u otros derechos pagados; o la ganancia se calcula mediante otro método que proporcione substancialmente el mismo resultado.
- b) Las ganancias han sido obtenidas por una compañía de seguros, un banco, o un fondo de pensiones;
- c) La enajenación se efectúa a través de un mercado de valores reconocido. Sin embargo: (i) cuando el residente de uno de los Estados sea propietario, directa o indirectamente, del 10% o más de las acciones de una sociedad residente en el otro Estado, y en un periodo de veinticuatro meses dicho residente enajena 10% o más de las acciones a través de una o varias

operaciones simultáneas o sucesivas a través de un mercado de valores reconocido; o (ii) cuando la enajenación se efectúa dentro de un mercado de valores reconocido a través de cualquier tipo de operación que evita que dicho residente acepte ofertas distintas que aquéllas recibidas antes y durante el periodo en el cual se efectúa la enajenación, la ganancia derivada de esa enajenación puede someterse a imposición en el Estado en el cual es residente la sociedad cuyas acciones son enajenadas.

Eliminación de la doble imposición³⁰⁸

Se modifica la manera en que Bélgica permitirá la eliminación de la doble tributación, estableciendo lo siguiente:

- a) Cuando un residente de Bélgica obtenga rentas distintas de los dividendos, intereses o regalías que sean gravados en México de acuerdo con lo dispuesto en este Convenio, Bélgica exentará de impuesto dichas rentas pero, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas restantes de ese residente, podrá aplicar la tasa de impuesto que hubiera sido aplicable si dichas rentas no hubieran estado exentas. No obstante, la disposición anterior, cuando una persona física obtenga rentas distintas de los dividendos, intereses o regalías que sean gravadas en México de acuerdo con lo dispuesto en este Convenio, Bélgica exentará de impuesto dichas rentas solamente en la medida que las mismas sean efectivamente gravadas en México.
- b) La exención establecida en el inciso (i) también será otorgada con respecto a la renta considerada como dividendos de conformidad con la legislación belga, que sea percibida por un residente de Bélgica por su participación en una entidad que tenga su sede de dirección efectiva en México, y que no haya sido gravada como tal en México, siempre que el residente de Bélgica haya sido gravado en México, de forma proporcional a su participación en dicha entidad, sobre la renta de la cual, la renta considerada como dividendos de conformidad con la legislación belga es pagada. La renta exenta es la renta recibida después de la deducción de los costos incurridos en Bélgica o en otro lugar, en relación con la administración de la participación en la entidad.

³⁰⁸ Art. 22, Acuerdo.

- c) Los dividendos obtenidos por una sociedad que sea residente de Bélgica procedentes de una sociedad que sea residente de México, estarán exentos del impuesto sobre la renta corporativo en Bélgica de conformidad con las condiciones y dentro de los límites establecidos en la legislación belga.
- d) Sujeto a las disposiciones de la legislación belga con respecto a la deducción del impuesto belga de los impuestos pagados en el extranjero, cuando un residente de Bélgica obtenga elementos de su renta acumulada para efectos del impuesto belga, que sean intereses o regalías, el impuesto mexicano exigido sobre esa renta se permitirá como crédito contra el impuesto belga relativo a dicha renta.

Intercambio de información³⁰⁹

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio 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, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio.

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.

El Convenio no impone la obligación a los Estados Contratantes de (i) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación y práctica administrativa de los Estados; (ii) suministrar información que no se pueda obtener de conformidad con la legislación o en el ejercicio normal de la práctica administrativa de los Estados; 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.

³⁰⁹ Art. 26, Acuerdo.

PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL

El 18 de agosto de 2017, se publicó el decreto que contiene el *Protocolo que modifica Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal*, con efectos a partir del 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.

Dentro de las características más relevantes del Protocolo, se encuentran las siguientes:

Reglas de desempate de residencia ("*tie breaker rule*")³¹⁰

Cuando la situación de doble residencia se derive de que dicha persona cuenta con una sede de dirección efectiva en cada uno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los mismos harán lo posible por definir, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado Contratante del que debe considerarse residente a dicha persona para los efectos del Convenio, teniendo en cuenta desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos; desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, así como cualquier otro factor equivalente.

Dividendos³¹¹, intereses³¹² y regalías³¹³

Los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado Contratante, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos.

³¹⁰ Art. 4, Convenio.

³¹¹ Art. 10, Convenio.

³¹² Art. 11, Convenio.

³¹³ Art. 12, Convenio.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, el Estado Contratante en el que resida la sociedad que paga los dividendos considerará exentos los dividendos pagados si el beneficiario efectivo de los dividendos es:

- a) una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado Contratante, siempre que ésta posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o
- b) un fondo de pensiones residente del otro Estado Contratante.

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

- a) 4.9% del importe bruto de los intereses en el caso de intereses pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y bancos de ahorro, y compañías de seguros, así como los intereses pagados sobre bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido; o
- b) 10% del monto bruto de los intereses en todos los demás casos.

Por lo que respecta a las regalías, éstas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías.

No obstante, las regalías pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofónicas) procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Asimismo, en el caso de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, si el importe pagado excede de las condiciones de mercado (*"arm's length principle"*), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del Convenio.

Ganancias de capital³¹⁴

Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecta a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes podrán someterse a imposición en ese Estado Contratante. Sin embargo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% de la ganancia imponible.

No obstante, lo previsto en los párrafos anteriores, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones a que se refieren los párrafos precedentes solamente podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante cuando este sea:

- a) una institución financiera;
- b) una entidad aseguradora;
- c) un fondo de pensiones; o
- d) en residente que obtenga la ganancia por la enajenación de acciones o participaciones que se negocien regularmente en un mercado de valores reconocido. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable cuando la ganancia derive de la enajenación de acciones en una Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

³¹⁴ Art. 13, Convenio.

Eliminación de la doble imposición³¹⁵

Dentro del Convenio se prevé que en España la doble imposición se evitará conforme a las disposiciones de su legislación interna o conforme a las siguientes disposiciones de acuerdo con la legislación interna española cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en México, España permitirá:

- a) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en México;
- b) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en México sobre esos elementos patrimoniales;
- c) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España.

Por su parte, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- a) el impuesto español pagado por ingresos provenientes de España, 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 España y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto español pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

³¹⁵ Art. 24, Convenio.

Intercambio de información³¹⁶

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en este Convenio, 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 Convenio.

La información recibida por un Estado Contratante será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado Contratante, 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 Contratantes 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.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO

Debido a la celebración por parte de Chile de los tratados para evitar la doble tributación con Noruega y Polonia, la cláusula de "*Nación más Favorecida*" que México tiene celebrado con Chile fue activada. En tal virtud, el tratamiento con respecto a ingresos por servicios personales independientes establecido en el artículo 14 del Tratado entre México y Chile deberá ser sustituido por lo siguiente:

³¹⁶ Arts. 27, Convenio.

Servicios Personales Independientes³¹⁷

Si un individuo presta servicios sin tener una base fija y permanece en el otro estado por un periodo o periodos de 183 días o más en un periodo de 12 meses, el ingreso recibido por dicho individuo puede estar sujeto a imposición sin que ésta pueda exceder de 10% sobre el monto bruto recibido. No obstante, si el individuo permanece en el otro Estado Contratante por un periodo menor a 183 días, no podrá estar sujeto a impuesto; y si tal base fija existe, el ingreso deberá ser gravado conforme a la ley doméstica, pero sólo en la medida en que el ingreso pueda ser atribuido a esa base fija.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL PERÚ Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO

Debido a la celebración por parte de Perú de los tratados para evitar la doble tributación con República de Corea y Suiza, la cláusula de "*Nación más Favorecida*" que México tiene celebrado con Perú fue activada. En tal virtud, las tasas de retención aplicables con respecto a ingresos por dividendos e intereses establecidos en los artículos 10 y 11 del Tratado entre México y Perú se verán reducidas conforme a lo siguiente:

Dividendos e intereses³¹⁸

Los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: (i) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos, o (ii) 10%³¹⁹ del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

³¹⁷ Art. 14, Convenio, Párrafo 5, Protocolo.

³¹⁸ Arts. 10 y 11, Convenio, párrafo 4, Protocolo.

³¹⁹ Antes la tasa de retención en este caso era del 15%.

Por otro lado, los intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10%³²⁰ del importe bruto de los intereses, siempre que los intereses deriven de la venta de equipo comercial, industrial o científico o de préstamos otorgados por un banco. En caso contrario, la tasa aplicable será del 15%.

TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2018

La lista de 75 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2018, 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 ³²¹	3 de febrero de 2011	4 de febrero de 2011
Argentina	18 de agosto de 2017	1 de enero de 2018
Argentina ³²²	19 de marzo de 2004	1 de enero de 2005
Aruba ³²³	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

³²⁰ Antes la tasa de retención en este caso era del 15%.

³²¹ En materia de Intercambio de Información.

³²² Para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional.

³²³ En materia de Intercambio de Información.

Austria	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2006
	30 de junio de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011
Bahamas ³²⁴	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Bahréin	27 de abril de 2012	1 de enero de 2013
Barbados	15 de enero 2009	1 de enero de 2010
Bélgica	6 de enero de 1997	1 de enero de 1998
	17 de agosto 2017 (Protocolo)	1 de enero de 2018
Belice ³²⁵	9 de agosto de 2012	9 de agosto de 2012
Bermuda ³²⁶	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 ³²⁷	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

³²⁴ En materia de Intercambio de Información.

³²⁵ En materia de Intercambio de Información.

³²⁶ En materia de Intercambio de Información.

³²⁷ En materia de Intercambio de Información.

Costa Rica ³²⁸	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
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	1 de enero de 1995
	17 de agosto de 2017 (Protocolo)	1 de enero de 2018 ³²⁹
EUA	3 de febrero de 1994	1 de enero de 1994
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995
	22 de julio de 2003	3 de julio de 2003 (vigencia)
EUA ³³⁰	23 de enero de 1990	18 de enero de 1990
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995

³²⁸ En materia de Intercambio de Información.

³²⁹ 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.

³³⁰ En materia de Intercambio de Información.

Finlandia	11 de agosto de 1999	1 de enero de 1999
Francia	16 de marzo de 1993	1 de enero de 1993
Gibraltar ³³¹	27 de agosto de 2014	1 de enero 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 ³³²	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2005
Irlanda ³³³	9 de agosto de 2000	1 de enero de 1999
Isla del Hombre ³³⁴	2 de marzo de 2012	4 de marzo de 2012
Islas Caimán ³³⁵	7 de marzo de 2012	9 de marzo de 2012
		1 de enero de 2013
Islas Cook ³³⁶	2 de marzo de 2012	3 de marzo de 2012

³³¹ En materia de Intercambio de Información.

³³² Tratado en proceso de modificación.

³³³ Tratado en proceso de modificación.

³³⁴ En materia de Intercambio de Información.

³³⁵ En materia de Intercambio de Información.

³³⁶ En materia de Intercambio de Información.

Islas Guernsey ³³⁷	27 de abril de 2012	24 de marzo de 2012
Islas Jersey ³³⁸	22 de marzo de 2012	22 de marzo de 2012
Islandia	31 de diciembre de 2008	1 de enero de 2009
Israel	11 de agosto de 2000	1 de enero de 2000
Italia	29 de marzo de 1995	1 de enero de 1996 16 de abril de 2015
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 ³³⁹	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

³³⁷ En materia de Intercambio de Información.

³³⁸ En materia de Intercambio de Información.

³³⁹ En materia de Intercambio de Información.

		1 de enero de 2008
Países Bajos	31 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995
	29 de diciembre de 2009 (Protocolo)	1 de enero de 2010
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 ³⁴⁰	13 de julio de 2012	18 de julio de 2012
Santa Lucía ³⁴¹	17 de diciembre de 2015	18 de diciembre de 2015

³⁴⁰ En materia de Intercambio de Información.

³⁴¹ En materia de Intercambio de Información.

Singapur	23 de agosto de 1996	1 de enero de 1996
	9 de enero de 2012 (Protocolo)	1 de enero de 2013
Sudáfrica	21 de julio de 2010	1 de enero de 2011
Suecia	10 de febrero de 1993	1 de enero de 1993
Suiza	24 de octubre de 1994	1 de enero de 1995
	22 de diciembre de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011
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
Arabia Saudita	17 de enero de 2016	Acuerdo aprobatorio del Senado mexicano publicado en el DOF el 17 de noviembre de 2017. Pendiente publicación.
Costa Rica	12 de abril de 2014	Pendiente aprobación

		por el otro Estado
Filipinas	17 de noviembre de 2015	Acuerdo aprobatorio del Senado mexicano publicado en el DOF el 17 de noviembre de 2017. Pendiente publicación.
Guatemala	13 de marzo de 2015	Aprobado por el Senado mexicano publicado en el DOF el 22 de diciembre de 2017. Pendiente publicación
Jamaica	18 de mayo de 2016	Aprobado por el Senado mexicano publicado en el DOF el 22 de diciembre de 2017. Pendiente publicación
Venezuela	6 de febrero de 1997	Pendiente aprobación por México

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN³⁴²

Egipto
Eslovenia
Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua

³⁴² Visible en www.sat.gob.mx.

Omán
Pakistán
Tailandia

TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN³⁴³

Islas Marshall
Mónaco
Vanuatu

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

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

³⁴³ Ídem.

para combatir la erosión de las bases gravables y la transferencia de utilidades entre empresas transnacionales y asegurar que las utilidades estén sujetas a imposición en el lugar donde las actividades económicas que las generan sean desarrolladas o donde exista una generación de valor.

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

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

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

Acción 2 – Neutralización de instrumentos híbridos y de sucursales

La Acción 2 prevé soluciones para neutralizar acuerdos para la explotación de diferencias o desajustes en el tratamiento fiscal de entidades o instrumentos que bajo las leyes de una o más jurisdicciones logran una doble no-imposición, incluyendo un diferimiento a largo plazo, lo cual genera un impacto negativo para las administraciones fiscales a nivel mundial.

En el reporte de esta acción se propuso el diseño de reglas domésticas y el desarrollo de disposiciones modelo de tratado que neutralicen los efectos fiscales de los instrumentos híbridos, consistentes en cambios a la legislación doméstica y al Convenio Modelo de la OCDE.

En términos generales, se busca evitar las deducciones múltiples por un gasto único, deducciones sin la imposición correlativa correspondiente o la generación de acreditamientos múltiples por un monto de impuestos pagados en el extranjero, y se pretende prevenir que este tipo de instrumentos sean utilizados como una herramienta para BEPS sin que afecte la inversión y el comercio transnacional.

No obstante ello, el reporte final de la Acción 2 no se enfocó directamente en las diferencias en el tratamiento fiscal o caracterización

resultante de las estructuras de sucursales, principalmente cuando la jurisdicción de residencia (donde la oficina central se encuentra establecida) y la jurisdicción de la sucursal (donde la sucursal está situada) tienen visiones distintas en materia de atribución de utilidades y deducciones entre la sucursal y la oficina central, incluyendo situaciones donde la jurisdicción de la sucursal no trata al contribuyente con una presencia gravable en dicha jurisdicción.

Derivado de lo anterior en relación con el desarrollo de la Acción 2, el 27 de julio de 2017, la OCDE publicó un reporte que identifica el tratamiento de diferencias en sucursales como un riesgo BEPS, al considerar que el resultado de inconsistencias entre las reglas domésticas para determinar el monto de ingresos y gastos sujetos a imposición donde opera el contribuyente, generan el mismo tipo de diferencias en el tratamiento fiscal como en el caso de instrumentos híbridos.

Dada la similitud entre las diferencias de tratamiento en instrumentos híbridos y sucursales, ambos en términos de estructura y resultados, en el reporte referido se complementa la Acción 2, señalando que las reglas de diferencias de instrumentos híbridos son esencialmente equivalentes y aceptadas por los países en lo general a las reglas para los instrumentos de sucursales.

Acciones 8 y 10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la generación de valor

Las reglas de precios de transferencia se han utilizado durante décadas para efectos fiscales a fin de evitar la erosión artificial de la base gravable en países con tasas impositivas altas y el traslado de utilidades a países con menores cargas tributarias en transacciones llevadas a cabo por partes relacionadas.

Los reportes finales de las Acciones 8 y 10 determinaron que los estándares internacionales de precios de transferencia y las reglas existentes han sido vulnerables a la manipulación y han permitido que las atribuciones de utilidades dentro de un grupo societario no se encontraran alineadas con la actividad económica que producía dichas utilidades.

Como resultado de las referidas acciones, en 2016 se aprobaron por el Consejo de la OCDE las reformas a seis de los nueve capítulos de las *Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales* ("Guías").

Finalmente, el 10 de julio de 2017 la OCDE publicó las nuevas Guías que reflejan la consolidación del Proyecto BEPS en materia de precios de transferencia.

Las reformas más relevantes a las Guías incluyen lo siguiente:

- a) Las revisiones sustanciales de los Capítulos I (El principio de arm's length), II (Métodos de precios de transferencia), V (Documentación), VI (Consideraciones especiales para intangibles), VII (Consideraciones especiales para servicios intragrupo) y VIII (Acuerdos de reparto de costes) de las Guías, introducidas con base en el reporte de la Acción 8 y 10 (así como, en el reporte de la Acción 13) del Plan de Acción BEPS, las cuales fueron aprobadas por la OCDE en mayo de 2016.
- b) Las revisiones al Capítulo IX (Reestructuración de empresas y precios de transferencia) para conformar las directrices en las reestructuras de negocios respecto de las revisiones introducidas mediante la Acción 8 y 10 (así como las Acción 13), mismas que fueron aprobadas en abril de 2017.
- c) La revisión de las directrices de facilidades y beneficios (*safe harbours*) contenidas en el Capítulo IV (Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias en materia de precios de transferencia) de las Guías, mismas que fueron aprobadas por la OCDE en mayo de 2013.

Adicionalmente, la nueva versión de las Guías incluye la revisión de la Recomendación del Consejo de la OCDE en la Determinación de Precios de Transferencia entre Empresas Asociadas (*Recommendation of the OECD Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises*), misma que refleja la importancia de afrontar BEPS, y la delegación de la facultad del Consejo de la OCDE para aprobar futuras reformas a las Guías al Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización.

Acción 13 – Documentación de precios de transferencia

Esta acción establece estándares para la documentación de precios de transferencia y una plantilla de reporte país por país (*"Country-by-country reporting"*) sobre los ingresos, impuestos pagados y ciertas medidas de actividad económica para realizar evaluaciones de riesgo e intercambiar dichos reportes entre las administraciones tributarias.

Para tales efectos, esta acción estableció que la entrega de documentación de precios de transferencia a las autoridades fiscales se efectuara a través de los mecanismos conocidos como archivo maestro ("*Master File*"), archivo local ("*Local File*") y reporte país por país ("*Country-by-Country*").

En México, a partir del 1 de enero de 2016, entró en vigor la declaración informativa maestra, local y país por país en la LISR, a efecto de allegarse de información de difícil obtención sobre operaciones entre partes relacionadas.

Mediante la publicación de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF, publicada el 15 de mayo de 2017 en el DOF, fueron emitidas las reglas administrativas con la información requerida a través de la declaración informativa maestra, local y país por país en términos del artículo 76-A de la LISR.

En términos generales, la información que debe ser presentada a través de las declaraciones informativas referidas es la siguiente:

a) Declaración informativa local ("*Local file*").- (i) Información sobre la estructura y las actividades del contribuyente; (ii) información respecto de las operaciones con partes relacionadas, incluyendo políticas de precios de transferencia en relación con dichas operaciones; y (iii) cierta información financiera, entre otros datos.

Los contribuyentes que tengan una resolución en materia de precios de transferencia en vigor respecto de un ejercicio fiscal en particular en relación con una o más operaciones con partes relacionadas o sean personas morales que cumplan con los requisitos legales aplicables a operaciones de maquila están relevados de presentar la declaración informativa local.

b) Declaración informativa maestra ("*Master file*").- (i) Estructura legal organizacional de cada una de las unidades de negocios independientemente de la categoría de controladora, subsidiaria, asociada, afiliada, oficina central o establecimiento permanente, la estructura de capital de acuerdo con la participación de cada una de las entidades dentro del grupo empresarial, entre otra información; (ii) descripción general de la actividad del grupo empresarial multinacional; (iii) intangibles del grupo empresarial multinacional; (iv) información relacionada con las actividades financieras del grupo empresarial; y (v) posición financiera y fiscal del grupo empresarial multinacional, entre otra información.

Los contribuyentes obligados a presentar la declaración informática maestra con respecto a partes relacionadas que su contenido esté en línea con el reporte final de la Acción 13 del Plan de Acción BEPS pueden presentar la información preparada por una entidad legal extranjera dentro del grupo empresarial multinacional, siempre que sea presentada en español o inglés por el contribuyente obligado ante las autoridades fiscales.

c) Declaración informativa país por país ("*Country-by-country (CbC) reporting*").- (i) Ingresos totales del grupo empresarial multinacional, describiendo los ingresos obtenidos con partes relacionadas; (ii) utilidades o pérdidas antes de ISR por un ejercicio fiscal; (iii) ISR efectivamente pagado, respecto del impuesto corporativo causado y pagado por cada entidad en su jurisdicción de residencia fiscal y cualquier otra jurisdicción; (iv) monto de ISR devengado; (v) monto de utilidades y pérdidas para efectos contables respecto de ejercicios fiscales anteriores hasta la fecha de cierto ejercicio fiscal; (vi) número de empleados en un ejercicio fiscal; (vii) activos materiales; (viii) una lista de las denominaciones o razones sociales de las entidades residentes en cada jurisdicción fiscal donde el grupo empresarial multinacional tenga presencia, entre otra información.

Los grupos empresariales mexicanos no están obligados a presentar múltiples declaraciones y pueden presentar sólo una declaración informativa país por país de la entidad controladora multinacional.

El 1 de noviembre de 2017, la plataforma y las formas oficiales para la presentación de la declaración maestra, local y país por país fueron puestas a disposición en el portal del SAT, debiendo ser presentada antes del 31 de diciembre de 2017, respecto al ejercicio fiscal 2016.

A través de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF, publicada el 14 de noviembre de 2017 en el DOF, se reformó una regla administrativa en relación con el contenido de la declaración anual informativa país por país, precisando la información requerida en el caso de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero para efectos fiscales.

Finalmente, al 17 de noviembre de 2017 un total de 67 países han firmado el "Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente sobre el Intercambio de Reportes País por País" ("*CbC MCAA*"), dentro de los cuales se encuentra México, con el propósito de establecer reglas y procedimientos necesarios para el intercambio automático de los reportes país por país efectuados por las entidades pertenecientes a

grupos multinacionales, entre las autoridades fiscales de la jurisdicción de residencia y las autoridades fiscales de las demás jurisdicciones en donde operen grupos multinacionales.

A este respecto cabe señalar que Estados Unidos no firmó el *Cbc MCAA*; sin embargo, México y Estados Unidos ya han firmado un acuerdo de autoridad competente bilateral (*Competent authority agreement*, "CAA") para el intercambio automático de reportes país por país, mismo que entró en vigor el 19 de octubre de 2017.

Según la OCDE, actualmente México tiene 51 "relaciones de intercambio bilaterales activas" para el envío de información automática a otras jurisdicciones y 54 "relaciones de intercambio bilaterales activas" para la recepción de información automática proveniente de otras jurisdicciones, bajo el *Cbc MCAA*.

Jurisdicciones a las que se enviarán reportes país por país	Jurisdicciones de donde se recibirán reportes país por país
1. Alemania	1. Alemania
2. Argentina	2. Argentina
3. Australia	3. Australia
4. Austria	4. Austria
5. Bélgica	5. Bélgica
6. Brasil	6. Bermuda
7. Bulgaria	7. Brasil
8. Canadá	8. Bulgaria
9. Chile	9. Canadá
10. Colombia	10. Chile
11. Corea	11. Colombia
12. Croacia	12. Corea
13. Dinamarca	13. Croacia
14. Eslovaquia	14. Chipre
15. Eslovenia	15. Dinamarca
16. España	16. Eslovaquia
17. Estados Unidos	17. Eslovenia
18. Estonia	18. España
19. Finlandia	19. Estados Unidos

20. Francia	20. Estonia
21. Grecia	21. Finlandia
22. Guernsey	22. Francia
23. Hungría	23. Grecia
24. India	24. Guernsey
25. Indonesia	25. Hungría
26. Irlanda	26. India
27. Isla del hombre	27. Indonesia
28. Islandia	28. Irlanda
29. Italia	29. Isla del Hombre
30. Japón	30. Isla Mauricio
31. Jersey	31. Islas Caimán
32. Letonia	32. Islandia
33. Liechtenstein	33. Italia
34. Lituania	34. Japón
35. Luxemburgo	35. Jersey
36. Malasia	36. Letonia
37. Malta	37. Liechtenstein
38. Isla Mauricio	38. Lituania
39. Noruega	39. Luxemburgo
40. Nueva Zelanda	40. Malasia
41. Países Bajos	41. Malta
42. Polonia	42. Noruega
43. Portugal	43. Nueva Zelanda
44. Reino Unido	44. Países Bajos
45. República Checa	45. Polonia
46. Rusia	46. Portugal
47. Singapur	47. Reino Unido
48. Sudáfrica	48. República Checa
49. Suecia	49. Rusia
50. Suiza	50. Singapur
51. Uruguay	51. Sudáfrica
	52. Suecia
	53. Suiza
	54. Uruguay

Acción 15 – Instrumento multilateral para la implementación de BEPS

Con esta acción se inició con el desarrollo de un instrumento multilateral que establece las medidas necesarias para modificar los tratados bilaterales en términos de las diferentes recomendaciones derivadas de los reportes finales de las Acciones 2, 6, 7 y 14 del Plan de Acción BEPS, con la finalidad de reducir las oportunidades de evasión fiscal por parte de grupos multinacionales. A dicho instrumento se le denominó "*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*", el cual se conoce como "MLI".

Los países signatarios del MLI pueden optar por adoptar algunas o todas las disposiciones del MLI. Al efecto, diversos países han notificado a la OCDE las disposiciones del MLI que eligieron como aplicables a fin de que esta organización, después de recibir la elección de disposiciones aplicables de los demás países, publique cuáles disposiciones y en cuáles tratados aplicará la disposición del MLI en lugar de aquella estipulada en el tratado celebrado entre ambos estados.

El 7 de junio de 2017, un total de 76 jurisdicciones firmaron o expresaron su intención formal de firmar el MLI, con el cual se establecerán las medidas contenidas en el Plan de Acción BEPS, a través de la actualización de la red actual de tratados bilaterales para evitar la doble imposición. Al día de hoy, suman un total de 71 las jurisdicciones signatarias del MLI³⁴⁴.

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 mencionan los tratados incluidos en la lista provisional de México y los artículos del MLI que modificarán los tratados cubiertos según la posición de los países respecto del referido instrumento multilateral³⁴⁵.

³⁴⁴ Véase link: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

³⁴⁵ Véase link: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

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

	<p>a una parte el derecho a 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 un 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. 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Dinamarca-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
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)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con un empresa)
Estonia-México	*Tratado incluido como cubierto en listado de México más se encuentra pendiente la firma del MLI y notificación por parte de Estonia.
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 un 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. 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

	<p>relacionada con un empresa)</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. 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. 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Indonesia-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más Indonesia no ha incluido a México en su notificación para considerarlo como tratado cubierto.</p>
Irlanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con un 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 un empresa)
Italia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Jamaica-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más se encuentra pendiente la firma del MLI y notificación por parte de Jamaica.</p>
Japón-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con un empresa)

	- Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Kuwait-México	- Art. 2 (Tratados cubiertos) ³⁴⁶ - 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Letonia-México	- Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Lituania-México	- 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Luxemburgo-México	- 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	- 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)
Nueva Zelanda-México	- 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

³⁴⁶ Confirmación de notificación respecto del Artículo 2 del MLI entre ambos países pendiente.

	<p>residentes)</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 un empresa) - 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
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)³⁴⁷ - 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

³⁴⁷ Confirmación de notificación respecto del Artículo 6 del MLI entre ambos países pendiente.

	<p>relacionada con un empresa)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Panamá-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más se encuentra pendiente la firma del MLI y notificación por parte de Panamá.</p>
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 un empresa) - 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. 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 un empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
República	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos)

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

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

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

Estas modificaciones a los tratados celebrados por México posiblemente irán entrando en vigor durante el 2018.

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

La OCDE ha establecido las bases para el intercambio de información fiscal por mecanismos diversos, a través del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (la "Convención").

Los lineamientos y reglas están contenidas en los siguientes documentos: (i) el CRS, mismo que contiene la las reglas estándar de reporte, (ii) el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras ("*MCAA*" - *Model Competent Authority Agreement*), a través del cual las jurisdicciones firmantes se comprometen a llevar a cabo los procesos 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, y (iii) los Comentarios al CRS ("Comentarios al CRS") y al MCAA.

En septiembre de 2017, se cumplió con el plazo y se verificó el primer intercambio de información bajo el CRS.

Al 13 de diciembre de 2017, 97 jurisdicciones han firmado el MCAA. Otras jurisdicciones aún no han suscrito dicho instrumento; sin embargo, se han comprometido a intercambiar información fiscal en el futuro.

Las jurisdicciones que se comprometieron a efectuar el primer intercambio de información en septiembre de 2017 y en septiembre de 2018, así como en septiembre de 2019 y 2020, son las siguientes:

a) Septiembre de 2017.- Alemania, Anguila, Argentina, Bélgica, Bermudas, Bulgaria, Chipre, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Gibraltar, Grecia, Guernesey, Hungría, Islandia, India, Irlanda, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Feroe, Islas Vírgenes Británicas, Italia, Jersey, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, México, Montserrat, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, San Marino, Seychelles, Sudáfrica, Suecia, Turcos y Caicos.

b) Septiembre de 2018³⁴⁸.- Andorra, Antigua y Barbuda, Arabia Saudita, Aruba, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahamas³⁴⁹, Bahréin, Barbados, Belice, Brasil, Brunei Darussalam, Canadá, Chile, China, Costa Rica, Curazao, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Ghana, Granada, Groenlandia, Hong Kong (China)³⁵⁰, Indonesia, Islas Cook, Islas Marshall, Israel, Japón, Kuwait, Líbano, Macao (China), Malasia, Mauricio, Mónaco, Nauru, Niue, Nueva Zelanda, Panamá³⁵¹, Pakistán, Qatar, Uruguay, Vanuatu, Rusia, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Martín, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Singapur, Trinidad y Tobago³⁵², Turquía.

c) Septiembre de 2019/2020.- Nigeria (2019), Suiza (2019)³⁵³, Albania (2020), Maldivas (2020) y Perú (2020).

Al 30 de agosto de 2017, la última lista publicada por el SAT con las jurisdicciones participantes actualmente reconocidas como tales para llevar a cabo el intercambio de información automático bajo el CRS, para efectos del Anexo 25-Bis de la RMF del ejercicio 2017, incluye 95 jurisdicciones³⁵⁴.

³⁴⁸ Brunei Darussalam, Dominica, Hong Kong, Macao y Vanuatu aún no han firmado el MCAA para la implementación del CRS.

³⁴⁹ Bahamas no ha firmado el MCAA y ha optado por implementar el CRS bajo un enfoque bilateral.

³⁵⁰ Hong Kong no ha firmado el MCAA y ha optado por implementar el CRS.

El 16 de marzo de 2017, México y Hong Kong firmaron un acuerdo de autoridad competente (C44) para el intercambio automático de información financiera bajo CRS.

³⁵¹ Panamá no ha firmado el MCAA y ha optado por implementar el CRS mediante la firma de acuerdos bilaterales.

El 8 de junio de 2017, México y Panamá firmaron un acuerdo de autoridad competente (C44) para el intercambio automático de información financiera bajo CRS.

³⁵² Trinidad y Tobago aún no ha firmado el MCAA para la implementación del CRS.

³⁵³ Según la Declaración Conjunta para el Intercambio Automático de Información ("*Joint Declaration on Automatic Exchange of Information*") firmada el 18 de noviembre de 2016, México y Suiza acordaron en iniciar con la recolección de información financiera durante 2018 para intercambiarla en 2019 conforme al MCAA.

³⁵⁴ Véase link:

http://www.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/b/documentos/Normatividad/Orientacion/Jurisdicciones_Participantes2017.pdf

De acuerdo con la OCDE, actualmente México tiene 61 “relaciones de intercambio bilaterales activas” para el envío de información automática a otras jurisdicciones y 79 “relaciones de intercambio bilaterales activas” para la recepción de información automática proveniente de otras jurisdicciones, bajo el MCAA.

Las jurisdicciones con las que México tiene una relación bilateral activa se enlistan a continuación:

Jurisdicciones a las que se enviará información	Jurisdicciones de donde se recibirá información
1. Alemania	1. Alemania
2. Andorra	2. Andorra
3. Arabia Saudita	3. Anguila
4. Argentina	4. Arabia Saudita
5. Australia	5. Argentina
6. Austria	6. Australia
7. Bélgica	7. Austria
8. Brasil	8. Barbados
9. Bulgaria	9. Bélgica
10. Canadá	10. Belice
11. Chile	11. Bermudas
12. China	12. Brasil
13. Colombia	13. Bulgaria
14. Corea	14. Canadá
15. Croacia	15. Chile
16. República Checa	16. China
17. Dinamarca	17. Colombia
18. Eslovaquia	18. Corea
19. Eslovenia	19. Costa Rica
20. España	20. Croacia
21. Estonia	21. Chipre
22. Finlandia	22. Curazao
23. Francia	23. Dinamarca
24. Gibraltar	24. Eslovaquia
25. Grecia	25. Eslovenia
26. Groenlandia	26. España
27. Guernesey	27. Estonia
28. Hong Kong (China)	28. Finlandia
29. Hungría	29. Francia
30. Indonesia	30. Gibraltar
31. Islandia	31. Grecia
32. India	32. Groenlandia
33. Irlanda	33. Guernesey
34. Isla del Hombre	34. Hong Kong (China)
35. Islas Feroe	35. Hungría
36. Isla Mauricio	36. Islandia
37. Italia	37. India
38. Japón	38. Indonesia
39. Jersey	39. Irlanda
40. Letonia	40. Islas Caimán

41. Liechtenstein	41. Islas Cook
42. Lituania	42. Isla del Hombre
43. Luxemburgo	43. Islas Feroe
44. Malasia	44. Isla Mauricio
45. Malta	45. Islas Vírgenes Británicas
46. Mónaco	46. Italia
47. Países Bajos	47. Japón
48. Pakistán	48. Jersey
49. Noruega	49. Letonia
50. Nueva Zelanda	50. Líbano
51. Polonia	51. Liechtenstein
52. Portugal	52. Lituania
53. Reino Unido	53. Luxemburgo
54. Rusia	54. Malasia
55. San Marino	55. Malta
56. Seychelles	56. Mónaco
57. Singapur	57. Monserrat
58. Sudáfrica	58. Nauru
59. Suecia	59. Países Bajos
60. Suiza	60. Pakistán
61. Uruguay	61. Noruega
	62. Nueva Zelanda
	63. Polonia
	64. Portugal
	65. Reino Unido
	66. República Checa
	67. Rumania
	68. Rusia
	69. San Marino
	70. Santa Lucía
	71. San Vicente y las Granadinas
	72. Samoa
	73. Seychelles
	74. Singapur
	75. Sudáfrica
	76. Suecia
	77. Suiza
	78. Turcas y Caicos
	79. Uruguay

A través de un comunicado oficial, el SAT informó que durante el mes de septiembre y octubre de 2017, México recibió información financiera para efectos fiscales de 38 jurisdicciones, esperando contar con información adicional hasta diciembre de 2017 proveniente de un total de 49 jurisdicciones.

Se espera que para 2018 se obtenga información financiera para efectos fiscales de 58 jurisdicciones más.

FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT ("FATCA")

El 30 de septiembre de 2015 se dio el primer intercambio de información entre EUA y México conforme al Acuerdo FATCA de fecha 9 de abril de 2014 (mismo que sustituyó el acuerdo inicial suscrito el 19 de noviembre de 2012) y el cual tiene por objeto identificar cuentas o inversiones en entidades financieras de ambos países para efectos fiscales.

En el mes de septiembre de 2016 se verificó el segundo intercambio de información conforme al Acuerdo FATCA.

El SAT ha anunciado que hasta noviembre de 2017, ha recibido información financiera relacionada con más de 170 mil contribuyentes bajo el régimen de FATCA³⁵⁵. Asimismo, ha sido anunciado que ya se han iniciado 61 auditorías por parte del SAT derivadas del primer intercambio de información financiera bajo el régimen referido, de las cuales 10 ya han sido cerradas³⁵⁶.

A este respecto no ha habido ningún comunicado oficial por parte del SAT.

En diciembre de 2017, el SAT anunció en su portal de internet un periodo extraordinario de reporte para el cumplimiento de obligaciones FATCA correspondientes al ejercicio, con la finalidad de que las instituciones financieras que no cumplieron con las obligaciones de reporte de cuentas antes del 15 de agosto de 2017, puedan presentar los reportes correspondientes a partir del día 4 de diciembre del 2017 y hasta el día 20 de diciembre del mismo año.

³⁵⁵ Flores, Zenyazen (11 de julio de 2017). *Mexicanos con cuentas en EU, en la mira del SAT*. Sección Economía. Recuperado de: <http://www.elfinanciero.com.mx/>.

³⁵⁶ Saldívar, Belén (4 de septiembre de 2017). *México ha recibido alrededor de 300,000 registros por FATCA*. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/>.

Flores, Zenyazen (5 de septiembre de 2017). *SAT inicia auditorías a mexicanos con cuentas en Estados Unidos*. Sección Economía. Recuperado de <http://www.elfinanciero.com.mx/>.