

DICIEMBRE 2020

El pasado 8 de septiembre de 2020, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el paquete económico para 2021.

Como parte de dicho paquete, se sometieron a consideración del Órgano Legislativo propuestas de reforma a diversas leyes fiscales, específicamente, al Código Fiscal de la Federación (“CFF”), la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (“LIEPS”) y la Ley Federal de Derechos (“LFD”).

Después del proceso legislativo previsto en la Constitución, en el que tanto la Cámara de Diputados como el Senado de la República hicieron modificaciones a la iniciativa enviada por el Ejecutivo, se aprobaron en definitiva las reformas a las leyes antes mencionadas y se expidió la Ley de Ingresos de la Federación para 2021 (“LIF”).

De manera específica, las reformas al CFF, la LISR, la LIVA y la LFD fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 8 de diciembre de 2020.

Por su parte la LIF fue publicada en dicho órgano de difusión el día 25 de noviembre de 2020.

Las modificaciones más relevantes, en nuestra opinión, son las siguientes:

## **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

### **1. Regla General Antiabuso.**

Se reforma el séptimo párrafo del artículo 5-A del CFF, a efecto de precisar que los efectos de la recharacterización de operaciones que haga la autoridad con fundamento en dicho numeral, se limitan al ámbito fiscal.

Sin embargo, se hace una aclaración no contemplada en el texto vigente en 2020, en el sentido de que lo anterior no prejuzga sobre la posible comisión de delitos fiscales, ni del ejercicio de las investigaciones correspondientes por parte de las autoridades competentes, a efecto de determinar una responsabilidad penal.

En el texto vigente en 2020, el párrafo referido indica que los efectos fiscales generados en términos del artículo 5-A en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

En este sentido, en la exposición de motivos de la reforma para 2021 se señaló que lo anterior podría llevar a una mala interpretación de los alcances de la norma, en el sentido de prohibir de forma total la persecución de delitos, incluso en los casos en que éstos se cometieran.

De lo anterior se desprende que la supuesta intención de la reforma es precisar que la recharacterización de una

operación o una estructura se puede realizar por las autoridades fiscales, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a los delitos fiscales contenidos en el CFF.

En consecuencia, en el texto aprobado se establece que los efectos que las autoridades otorguen a los actos jurídicos que carecen de razón de negocios, se limitarían a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes.

Lo anterior, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse en relación con la comisión de los delitos previstos en el CFF.

## **2. Buzón tributario.**

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 13 del CFF, para establecer que para cualquier trámite o notificación mediante buzón tributario se estará al horario de la Zona del Centro de México.

Lo anterior es relevante para contribuyentes que están ubicados en entidades federativas con un huso horario distinto, especialmente en los casos en que deban de presentar a través del buzón tributario, alguna promoción o recurso con una fecha de vencimiento fatal, pues deberán considerar la diferencia de horario a efecto de subir su promoción en la fecha de vencimiento.

## **3. Enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades.**

Se reforma el segundo párrafo del artículo 14 del CFF, a efecto de aclarar que también se considerará enajenación de bienes a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses, así como cuando expidan comprobantes fiscales en términos del artículo 29-A, fracción IV, segundo párrafo de dicho CFF.

Dicha reforma también busca especificar que se consideran operaciones con el público en general, cuando se emitan comprobantes simplificados.

## **4. Escisión de sociedades**

Se adiciona un quinto párrafo al artículo 14-B del CFF, a efecto de establecer que sí habrá enajenación de bienes con motivo de la escisión de sociedades, cuando surja en el capital contable de las sociedades escidentes o escindidas un concepto o partida cuyo importe no estuviera registrado en la contabilidad de la escidente, previo a la escisión.

## **5. Actualización del marco normativo de mercados reconocidos.**

Se reforma el artículo 16-C, fracción I del CFF, a efecto de extender el concepto de mercados reconocidos a cualquier sociedad anónima que obtenga el título de concesión que otorga la SHCP para organizarse y operar como bolsa de valores: esto es, para que no se limite únicamente a la Bolsa Mexicana de Valores.

## **6. Cancelación y restricción temporal de certificados de sello digital.**

Se reforman los artículos 17-H, sexto párrafo y 17-H Bis, segundo párrafo, del CFF, a efecto de establecer que se cancelará directamente el certificado de sello digital en los siguientes supuestos:

- Cuando las EFOs no desvirtúen inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes que expidan.
- Cuando se transmita indebidamente el derecho a disminuir pérdidas fiscales y el contribuyente sea publicado en el listado del artículo 69-B Bis del CFF.

Esto es, cuando un contribuyente encuadre en uno de estos supuestos, no procederá el procedimiento de aclaración previsto en el artículo 17-H Bis, conforme al cual, el contribuyente podrá seguir usando su certificado de sello digital hasta en tanto no se resuelva la aclaración correspondiente.

Por tanto, durante el procedimiento de aclaración respecto de las irregularidades detectadas, el contribuyente no podrá usar su certificado ni, por tanto, expedir comprobantes fiscales por internet.

Asimismo, dentro del procedimiento de cancelación se amplía de 3 a 10 días el plazo de la autoridad para resolver y otorgar un nuevo certificado.

Así también, con la reforma se establece que cuando se restrinja temporalmente el certificado de sello digital de un contribuyente, éste contará con un plazo máximo de 40 días para presentar su solicitud de aclaración; de no hacerlo en dicho plazo, la autoridad dejará sin efectos el certificado correspondiente.

## **7. Devolución de saldos a favor.**

Se adiciona un párrafo quinto al artículo 22 del CFF, a efecto de establecer que se tendrá por no presentada la solicitud de devolución, cuando el contribuyente o el domicilio manifestado por éste, se encuentren como no localizados.

De ser el caso, la solicitud correspondiente no se considerará una gestión de cobro que interrumpa el plazo de prescripción de la obligación de la autoridad de devolver las cantidades que correspondan.

De igual forma, se reforma el artículo 22-D para establecer que si el contribuyente presenta varias solicitudes de devolución, la autoridad podrá ejercer facultades por cada una o por todas las solicitudes y podrá resolverlas de forma conjunta en una sola resolución.

Asimismo, se amplía de 10 a 20 días el plazo máximo para la emisión y notificación de la resolución, en los casos en que se hayan ejercido facultades de comprobación.

## 8. Responsabilidad solidaria.

Se reforma la fracción XII del artículo 26 del CFF para establecer que las sociedades escindidas serán responsables solidarias respecto de las obligaciones de la sociedad escidente, sin ningún límite de cuantía, cuando surjan partidas o conceptos en su capital contable que no estaban registradas en la contabilidad de la escidente con anterioridad a la escisión.

Esta modificación es consistente con la reforma al artículo 14-B, referida anteriormente.

Se adiciona una fracción XIX al artículo 26 del CFF, para establecer que serán responsables solidarios los residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y éstos constituyan un EP en el país, con motivo de tales transacciones.

En estos casos, la responsabilidad solidaria no excederá de las contribuciones causadas por el residente en el extranjero, con motivo de dichas operaciones.

## 9. Registro Federal de Contribuyentes

Se reforma la fracción VI del apartado B del artículo 27, a efecto de precisar el alcance de la obligación de presentar el aviso de cambio de socios, accionistas y, a partir de 2021, de cualquier persona que forme parte de la estructura orgánica en la sociedad de que se trate.

Con ello se aclara el texto vigente en 2020, pues podía interpretarse en un sentido restrictivo, en el sentido de que dicha obligación era aplicable únicamente respecto de socios y accionistas, no obstante que hubiera personas con funciones similares en la estructura de alguna organización, pero con una denominación diferente.

De esta forma, a partir de 2021 si una persona, independientemente del nombre con el que se le designe, es parte de la estructura orgánica de una persona moral, ésta deberá presentar el aviso correspondiente.

Adicionalmente, se añade la fracción XII del apartado C del artículo 27 del CFF, para establecer que el SAT podrá suspender o disminuir las obligaciones que los contribuyentes tengan registradas ante el RFC, cuando determine que éstos no han realizado ningún tipo de actividad en los últimos 3 ejercicios.

Se adiciona un apartado D al artículo 27 del CFF para establecer que para presentar el aviso de cancelación ante el RFC por liquidación, cese de operaciones o fusión, el contribuyente debe cumplir los requisitos siguientes:

- No estar sujeto a ejercicio de facultades o tener créditos a cargo.
- No estar en los listados de los artículos 69, 69-B y 69-B Bis del CFF.

- Exista concordancia entre sus declaraciones y los comprobantes que emita.

Si bien la intención de la reforma es claro en el sentido de evitar que se liquide una sociedad que pudiera tener una obligación pendiente de cumplimiento frente al SAT, la misma no aclara ni establece en qué momento el contribuyente podrá, finalmente, cancelar su RFC y dejar de existir para efectos fiscales.

Lo anterior es mucho más evidente en los casos en que un contribuyente aparezca en las listas referidas, puesto que son situaciones que no cesarán; por tanto, podría entenderse que un contribuyente que se ubique en ese supuesto nunca podrá cancelar su RFC.

Esto pudiera llevar, dependiendo de la situación particular, a una violación al derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes, incluso de aquéllos que no sean publicados en las listas negras del SAT, en los términos referidos en la reforma.

## **10. Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.**

Se reforman los artículos 29, primer y segundo párrafos, fracción V y 29-A, fracciones IV, segundo párrafo, V, primer párrafo y VII, inciso b) y segundo párrafo del CFF.

Lo anterior para establecer de manera expresa la obligación que tienen los contribuyentes de solicitar el CFDI respectivo cuando realizan pagos parciales o diferidos, exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito y aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones.

También se establece que en el CFDI el sello digital que se incorpora es el del SAT, no así el de un proveedor externo como se preveía hasta 2020.

A través de dicha reforma se especifica el concepto de operaciones celebradas con el público en general, como aquellas en las que no se cuenta con el RFC del receptor del comprobante.

En este sentido, se habilita al SAT para que, mediante reglas de carácter general, establezca facilidades o especificaciones para emitir comprobantes digitales para amparar tales operaciones.

Adicionalmente, se establece como requisito de los CFDI's, la obligación de mencionar específicamente en ellos la cantidad, unidad de medida y clase de bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Derivado de la reforma, se especifica que se deberá emitir un comprobante por cada pago, sin importar que el mismo sea por concepto de anticipo y, por ende, realizado previamente, o bien, posterior al momento en que se realice la operación, señalando con toda precisión que el pago diferido es la forma de cubrir ésta.

## **11. Plazo para conservar la contabilidad.**

Se modifica el artículo 30 del CFF, a efecto de establecer que los contribuyentes deberán conservar por todo el tiempo de subsistencia de la sociedad, la documentación relativa a la implementación de los acuerdos alcanzados en los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Asimismo, deberá conservar actas de asamblea, estados de cuenta, avalúos, registros contables, según corresponda, en caso de aumentos de capital, aumentos por capitalización de reservas y dividendos, aumentos por capitalización de pasivos, disminuciones de capital por reembolsos o por liberaciones.

También se deben conservar los estados de situación financiera, estados de variaciones en el capital contable y los papeles de trabajo de la determinación de la CUFIN y CUCA, correspondientes al ejercicio inmediato anterior y posterior a aquél en que se haya realizado la fusión o la escisión.

De igual forma, se deben conservar los estados de cuenta, además de las constancias expedidas o recibidas, en caso de distribución de dividendos o utilidades.

En caso de facultades de comprobación en un ejercicio en que se distribuyan o paguen dividendos o utilidades, se reduzca su capital o se reembolsen o envíen remesas de capital, se debe proporcionar documentación soporte de la CUFIN, CUCA y CURECA.

La finalidad de lo anterior es que el contribuyente conserve y proporcione, en caso de una revisión por parte de la autoridad, la evidencia necesaria para acreditar la realidad y cuantía de los actos jurídicos antes referidos y que, en su momento, generaron los atributos fiscales aprovechados al momento de determinar su situación fiscal.

Es importante precisar que el texto de la norma no establece por cuánto tiempo debe conservar la documentación con la que acredite la realidad y cuantía de tales actos jurídicos, por lo que, si bien se puede desprender que será por todo el tiempo de subsistencia, no hay claridad al respecto

## **12. Asistencia y difusión fiscal.**

Se reforman los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 33 del CFF, a efecto de establecer que, en sus funciones de asistencia al contribuyente, la autoridad podrá:

- Brindar asistencia a la ciudadanía en general.
- Proporcionar material impreso o digital de apoyo, cuando se trate de la explicación de disposiciones fiscales de naturaleza compleja.
- Llevar a cabo acciones en materia de civismo fiscal y cultura contributiva.
- Realizar invitaciones a las oficinas de las autoridades para orientar a los contribuyentes en la corrección de su situación fiscal.

Adicionalmente, se añade un inciso i) a la fracción I del artículo 33, conforme al cual la autoridad podrá dar a conocer parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de tributación que presenten u obtengan otras entidades, en función del sector económico o de la industria a la que pertenezcan.

Esto es, la autoridad establecerá y hará públicos los parámetros respecto a los márgenes de utilidad, tasa efectiva de impuesto y conceptos deducibles que, a su criterio, considere razonables para cada rama de la economía.

Expresamente se establece en el propio inciso i) que, en los casos en que la autoridad detecte que un contribuyente se aparta de esos parámetros y, por tanto, detecte un supuesto de riesgo, se lo informará directamente o a través de su representante legal o sus órganos de dirección.

Si bien este informe al contribuyente no constituye el ejercicio de facultades de comprobación, es previsible que en los casos en que un contribuyente no se ajuste a los parámetros difundidos por el SAT, reciba una carta invitación para que se ajuste a aquéllos o bien, directamente, se inicie una auditoría.

Por último, se añade una fracción IV al artículo 33, conforme al cual, dentro del marco de la promoción del cumplimiento en materia de declaraciones y autocorrecciones, el SAT podrá enviar a los contribuyentes propuestas de pago, declaraciones prellenadas, comunicados sobre inconsistencias o comportamientos atípicos.

Considerando conjuntamente las nuevas facultades que tendrá el SAT a este respecto, es de preverse que las propuestas de pago y declaraciones prellenadas que envíe la autoridad al contribuyente, estarán en concordancia con los parámetros de utilidad, tasa efectiva y deducciones que, a su criterio, sean los razonables para la industria de cada contribuyente.

De igual manera, es previsible que si el contribuyente se aparta de tales parámetros en su declaración del ejercicio, sea objeto de una auditoría por parte de las autoridades fiscales.

Estos nuevos instrumentos de la autoridad se contraponen con el principio de autodeterminación previsto en el artículo 6 del CFF, según el cual, los contribuyentes, con base en su contabilidad podrán determinar las contribuciones a su cargo.

No sólo eso, sino que se vulnera el derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes, en tanto que, independientemente de la situación particular de cada uno y de lo que establezca la ley fiscal, la autoridad podrá determinar, de manera unilateral y arbitraria, qué deducciones son procedentes, qué margen de utilidad es razonable y la tasa efectiva del impuesto que, según su industria, debe pagar el contribuyente.

### **13. Aseguramiento precautorio.**

Se reforman los artículos 40, fracción III y 40-A del CFF, a efecto de establecer que se podrá practicar el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación en contra de los terceros relacionados con los contribuyentes y/o responsables solidarios, siempre que se les requiera información y documentación respecto de operaciones con un contribuyente que está siendo auditado.

Esto es, si bien se prevé esta medida precautoria en contra de los terceros, únicamente cuando estén siendo compulsados respecto de sus operaciones con otro contribuyente, se abre la posibilidad para que se lleven a cabo procedimientos arbitrarios e intimidatorios en contra de tales terceros.

En ese sentido y a efecto de realizar lo anterior, se establece una cláusula habilitante para que el SAT establezca, mediante reglas de carácter general, los requisitos y condiciones conforme a las que podrá ejercerse dicha atribución.

El monto del aseguramiento precautorio en contra de terceros será hasta por la tercera parte del monto de las operaciones, actos o actividades que hubieran realizado con el contribuyente o responsable solidario, o de los actos que pretenda verificar la autoridad.

Asimismo, se modifica el orden de bienes susceptibles de aseguramiento, para quedar como sigue:

- En primer lugar, depósitos bancarios, componentes de ahorro e inversión asociados a seguros de vida o cualquier otro componente.
- Luego cuentas por cobrar, dinero y metales preciosos, inmuebles, muebles, negociación, figuras de propiedad intelectual, obras artísticas y otros.

Se establece que los bienes o la negociación quedan asegurados desde el momento en que se practique el aseguramiento precautorio, aunque los registros y anotaciones se efectúen con posterioridad.

Así también, se regula el procedimiento para el aseguramiento precautorio de depósitos bancarios y fondos con las entidades y autoridades financieras.

Consideramos que el aseguramiento precautorio de bienes en contra de terceros, respecto de procedimientos de revisión iniciados con el contribuyente o responsable solidario vulnera los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica.

Si bien la SCJN ha declarado que el aseguramiento precautorio, como medida de apremio en contra del contribuyente o responsable solidario es válido desde la perspectiva constitucional, consideramos que tal medida aplicable a los terceros ajenos a una eventual contingencia es desproporcionada y arbitraria.

Aunado a lo anterior, se modifica la fracción III del artículo 40, a efecto de que proceda el aseguramiento precautorio cuando se multe al contribuyente en dos ocasiones por no presentar completa la documentación que se le requiera en una auditoría.

Derivado de lo anterior, la herramienta del aseguramiento precautorio puede constituirse en mecanismo de intimidación en contra de los contribuyentes, dado que los requerimientos de la autoridad pueden ser demasiado complejos de cumplir, lo cual puede provocar que un contribuyente incumpla en dos ocasiones con algún requerimiento y sea multado en consecuencia.

## **14. Revisión de dictamen**

Se reforma el artículo 52-A del CFF, relativo al procedimiento de revisión del dictamen emitido por Contador Público Registrado, a efecto de establecer de manera expresa que éste deberá comparecer ante la autoridad fiscal para hacer las aclaraciones pertinentes respecto de sus papeles de trabajo.

También se establece que el Contador Público Registrado deberá comparecer personalmente, sin que pueda hacerlo a través de un representante legal.

Se precisa que el plazo máximo de seis meses de duración de dicha revisión, inicia desde la notificación de la solicitud de exhibición de los papeles de trabajo.

## **15. Plazo para presentar informes o documentos**

Se modifica el último párrafo del artículo 53 del CFF, a efecto de establecer de manera precisa, que los plazos a los que se refieren los incisos a), b) y c) de dicho artículo, podrán prorrogarse por diez días adicionales para la exhibición de la documentación que sea de difícil obtención.

Previo a la reforma, a texto de ley, la extensión de diez días únicamente podía solicitarse respecto del plazo de quince días previsto en el inciso c) mencionado, respecto de una revisión de escritorio.

No obstante, a partir de 2021, dicha prórroga también procederá cuando la autoridad requiera la exhibición de información o documentación de forma inmediata, en términos del inciso a), o en el plazo de seis días, según el inciso b), dentro de una visita domiciliaria.

Con ello, se elimina la ambigüedad de la disposición en análisis y se otorga plena certeza jurídica a los contribuyentes, además de procurar su garantía de audiencia, al permitirse una prórroga del plazo para exhibir documentación, en cualquiera de los casos señalados en el artículo 53.

## **16. Revisiones electrónicas en materia de comercio exterior**

Se reforma el último párrafo del artículo 53-B del CFF, a efecto de acotar el supuesto de excepción a la regla general del plazo máximo de seis meses para la conclusión de las revisiones electrónicas, a las auditorías en materia de comercio exterior, exclusivamente en los casos en los que haya sido solicitada una compulsión internacional.

## **17. Presunción de transmisión indebida del derecho a la disminución de pérdidas fiscales**

Se modifica el primer párrafo del artículo 69-B Bis del CFF, a efecto de precisar que la práctica prohibida por dicho precepto es la transmisión del derecho a disminuir pérdidas fiscales, no la transmisión de éstas en sí mismas.

Por otro lado, se otorga al contribuyente la oportunidad de manifestar cuál fue la finalidad que tuvieron los actos jurídicos que dieron lugar a la transmisión del derecho a la disminución de las pérdidas fiscales, a efecto de que la autoridad fiscal pueda determinar si la transmisión tuvo como objeto preponderante desarrollar su actividad empresarial u obtener un beneficio fiscal.

Es importante señalar que esta modificación fortalece la garantía de audiencia del contribuyente, pues le permite dar a conocer a la autoridad cuál fue la finalidad de los actos que dieron lugar a la transmisión de las pérdidas fiscales, lo que no sucedía antes.

## **18. Acuerdos conclusivos**

Se reforma el artículo 69-C del CFF, a efecto de establecer como plazo máximo y perentorio para presentar una solicitud de acuerdo conclusivo ante la Prodecon, el término de 20 días desde el levantamiento de acta final o la notificación del oficio de observaciones.

En su iniciativa, el Ejecutivo Federal justifica esta reducción del plazo, en que muchos contribuyentes aprovechaban la posibilidad de solicitar un acuerdo conclusivo hasta antes de la notificación del crédito fiscal, para hacerlo justo antes de que ello ocurriera y así, de manera artificiosa, entorpecer el procedimiento de notificación de la resolución correspondiente.

DICIEMBRE 2020

No obstante, el plazo de 20 días es, en nuestra opinión, excesivamente breve para la elaboración y planteamiento de una solicitud de acuerdo conclusivo, tomando en consideración que, en muchas ocasiones, la calificación de los hechos por parte de la autoridad requiere de una serie de razonamientos y argumentos jurídicos complejos, así como documentación amplia y técnica, que sustenten la posición del contribuyente. No sólo ello, sino que si consideramos que la autoridad cuenta con un plazo de seis meses para notificar el crédito fiscal, limitar la posibilidad de solicitar un acuerdo conclusivo a 20 días hábiles pone al contribuyente en una situación de desventaja, limitándose su derecho a acudir a un medio alternativo de resolución de controversias.

Además, en el caso específico de una revisión de escritorio, el plazo de 20 días para solicitar un acuerdo conclusivo ante la Prodecon se empalma con el plazo para contestar al oficio de observaciones.

De esta forma, el contribuyente tendrá que desvirtuar ante la autoridad fiscal las observaciones contenidas en el oficio correspondiente y, en paralelo, plantear ante la Prodecon la debida calificación de los hechos correspondientes; en nuestra opinión, esto entorpece la posibilidad de los contribuyentes para hacer valer sus defensas, a través de todos los medios que la legislación establece, en demérito de su garantía de audiencia.

Adicionalmente, se establecen algunos supuestos de improcedencia de la solicitud de acuerdo conclusivo, como son los siguientes:

- Cuando la autoridad haya ejercido sus facultades para verificar la procedencia de devoluciones de saldos a favor o pago de lo indebido.
- Cuando se trate de compulsas respecto de terceros relacionados con el contribuyente directo o el obligado solidario.
- Respecto de actos derivados del cumplimiento a resoluciones o sentencias.
- Cuando se promueva fuera del plazo de 20 días referido anteriormente.
- En los casos en que el contribuyente esté en el procedimiento para desvirtuar la presunción de inexistencia de sus operaciones, conforme al artículo 69-B del CFF.

## **19. Multas relacionadas con precios de transferencia y ajuste a plazo**

Se reforma el artículo 75 del CFF a efecto de incorporar como agravante en la comisión de infracciones, a la falta de cumplimiento a las reglas en materia de precios de transferencia.

Consecuentemente, se elimina la reducción del 50% de multas prevista en el artículo 76, cuando se trate de infracciones en materia de precios de transferencia.

## 20. Infracción para concesionarios de redes públicas de telecom

Se crea el artículo 90-A para establecer una sanción de entre \$500,000 y \$1'000,0000, a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones que no cumplan, en un plazo máximo de cinco días, con la orden de bloquear el acceso al servicio digital del proveedor de servicios digitales, prevista en la LIVA.

La misma sanción será aplicada cuando los concesionarios no lleven a cabo el desbloqueo en el plazo previsto en la Ley.

## 21. Notificación personal

Se reforma el artículo 137 del CFF para establecer que, al practicarse una notificación personal, si nadie atiende la diligencia o la persona que la haya atendido se niega a recibir el citatorio, el notificador lo podrá fijar en el acceso principal del lugar y levantará constancia de este hecho.

Previo a esta reforma, si nadie atendía la diligencia o la persona con que se hubiera entendido se negaba a recibir el citatorio, procedía la notificación por estrados.

## 22. Notificación por estrados

Se reforma el artículo 139 del CFF para el efecto de disminuir de quince a seis días el lapso durante el cual deberá fijarse el documento a notificar en lugar visible de las oficinas de la autoridad, para realizar una notificación por estrados.

## 23. Garantía del interés fiscal

Se modifica el artículo 141 del CFF a efecto de precisar que el embargo en la vía administrativa, como garantía del interés fiscal, se puede trabar sobre negociaciones, bienes muebles tangibles y bienes inmuebles, excepto predios rústicos.

Con esto, se excluye a las marcas y otros intangibles como bienes susceptibles de embargarse en la vía administrativa, a efecto de garantizar el interés fiscal.

## 24. Esquemas reportables

Para el ejercicio fiscal 2020, se implementó la obligación a cargo de los asesores fiscales, pero también de los contribuyentes en los casos previstos por el propio CFF, de revelar los esquemas que actualizaran alguna de las áreas de riesgo descritas en el artículo 199 del CFF.

Ahora bien, de conformidad con las disposiciones transitorias correspondientes, los plazos para cumplir

con las obligaciones de revelar los esquemas que sean reportables comenzarán a correr a partir del 1 de enero de 2021.

Es importante tener en cuenta que serán reportables los esquemas generados en el ejercicio fiscal de 2020 o anteriores, si produjeron efectos fiscales en 2020; en este caso, la obligación de revelar el esquema será del contribuyente, no del asesor.

El 18 de noviembre de 2020 se publicaron en el DOF las Reglas de Carácter General para el debido cumplimiento de las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables.

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### 1. Programa Escuela Empresa

Se deroga el inciso f) de la fracción I del artículo 27 de la LISR, a efecto de eliminar la deducción de donativos a favor de los programas escuela empresa.

La razón de lo anterior, según la iniciativa del Ejecutivo y los dictámenes legislativos, es el bajo número de autorizaciones otorgadas a estos programas para recibir donativos deducibles.

### 2. Personas morales no contribuyentes del ISR

Se reforma el artículo 79 de la LISR para considerar que tributarán en este Título los organismos que agrupen a sociedades cooperativas, así como a los organismos cooperativos de integración y representación.

De igual forma, para que puedan tributar como personas morales no contribuyentes, deberán contar con autorización para recibir donativos las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a las siguientes actividades:

- Investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- Otorgamiento de becas.
- Investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática.
- Las que se dediquen exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y la conservación de su hábitat.

De esta forma, no basta que las entidades referidas se dediquen a actividades sin fines de lucro para ser consideradas como no contribuyentes del ISR, sino que, además, deberán contar con autorización para recibir donativos deducibles.

De no contar con dicha autorización, deberán tributar conforme al Título II, relativo a cualquier otra persona moral y pagar el ISR por los ingresos que obtengan, no obstante que no persigan un lucro con la realización de sus actividades.

Por último, serán considerados como remanente distribuible los gastos que realicen las entidades del Título III que no estén amparados con comprobantes fiscales digitales.

### **3. Donatarias autorizadas**

Se modifica el artículo 80, a efecto de establecer como causal para la pérdida de la autorización como donataria autorizada, que más del 50% de los ingresos del ejercicio de la entidad provengan de actividades distintas por las que fueron autorizadas a recibir tales donativos.

Consecuentemente, se reforma la fracción IV del artículo 82, a efecto de establecer como requisito para ser considerada como donataria autorizada, que destinen sus activos exclusivamente a la actividad por la que recibieron dicha autorización.

### **4. Efectos de la pérdida de la autorización**

Se modifica la fracción V del artículo 82, a efecto de establecer que, en los casos en que se revoque la autorización y no se obtenga una nueva dentro de los doce meses siguientes, la totalidad del patrimonio de la entidad de que se trate deberá transmitirse a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles.

La entidad que reciba el patrimonio señalado deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente, pero no será deducible para la entidad que hace la transmisión.

Dicha transmisión deberá realizarse dentro de los seis meses siguientes contados a partir de que concluyó el plazo para obtener la nueva autorización.

Las entidades a las que les sea revocada la autorización para recibir donativos deducibles o no la hayan renovado en los términos antes señalados, tributarán conforme al Título II de la LISR.

### **5. Obligación de informar sobre los recursos y el patrimonio**

Se prevé la obligación de mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos deducibles, al uso y destino de sus recursos, así como del uso que den a su patrimonio; lo anterior, sin perjuicio de la correspondiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El incumplimiento de esta obligación puede dar lugar a la revocación o no renovación de la autorización para recibir donativos deducibles; no obstante, el contribuyente puede subsanar dicha omisión y solicitar nuevamente su autorización.

## **6. Causales y procedimiento de revocación.**

Se añaden seis causales por las cuales podrá ser revocada la autorización para recibir donativos deducibles, las cuales son las siguientes:

- Destinar sus activos a fines distintos para los que fueron autorizados a recibir donativos;
- No expedir los comprobantes que amparen los donativos recibidos o expedir comprobantes fiscales que amparen una operación distinta;
- Estar incluida en la lista prevista en el cuarto párrafo del 69-B del CFF, por no haber desvirtuado la presunción de que sus operaciones son inexistentes;
- Si alguno de los integrantes del órgano de dirección fue parte de otra entidad a la que le haya sido revocada su autorización, por ubicarse en el supuesto inmediato anterior;
- Obtener más del 50% de sus ingresos por actividades distintas a aquéllas por las que recibió su autorización.

## **7. Ingresos de personas físicas**

Se adiciona un párrafo al artículo 94 de la LISR, a efecto de excluir del régimen de ingresos asimilables a salarios a los ingresos que obtengan personas físicas, en cantidad mayor a 75 millones de pesos, por los siguientes conceptos:

- Honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario, que se lleven a cabo en las instalaciones de éste.
- Honorarios por la prestación de servicios personales independientes que sean obtenidos de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales.
- Ingresos por actividades empresariales que sean obtenidos de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales.

De esta forma, las personas que obtengan estos ingresos y que superen el monto antes referido, no podrán asimilarlos a salarios, por lo que deberán pagar el impuesto sobre la renta a su cargo, en los términos de las disposiciones aplicables al régimen de ingresos por actividades empresariales o profesionales.

Las personas físicas que se ubiquen en este supuesto tendrán la obligación de comunicar esta situación por escrito a los prestatarios o personas de las que reciban los pagos, para lo cual se emitirán reglas de carácter general.

Adicionalmente, se reforma el artículo 113-A, a efecto de modificar las tasas de retención a las que estarán sujetas las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes o prestación de servicios, a través de plataformas y aplicaciones tecnológicas.

A partir de 2021, dicha tasa no dependerá del monto de los ingresos percibidos, sino de la actividad realizada.

Las tasas de retención establecidas, por tipo de actividad, son las siguientes:

- 2.1%, para la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes.
- 4%, para la prestación de servicios de hospedaje.
- 1%, para la enajenación de bienes y prestación de servicios.

## **8. Disposiciones que entran en vigor en el ejercicio fiscal de 2021**

Derivado de la reforma fiscal para 2020 se hicieron cambios a diversas normas de la LISR, cuya entrada en vigor se difirió al 1 de enero de 2021.

La primera de dichas disposiciones es el artículo 4-A de la LISR, conforme a la cual las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras, independientemente de su régimen fiscal y el de sus socios en su país de residencia, tributarán como personas morales para efectos de la LISR, según el título que les corresponda.

La otra disposición que entra en vigor en 2021 es el artículo 205, el cual prevé un estímulo fiscal para las figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes para efectos fiscales en su lugar de residencia, que administren inversiones de capital de privado que inviertan en personas morales residentes en México.

Dicho estímulo consiste en considerarlas transparentes para efectos de la LISR, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la propia disposición, respecto de los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.

## **9. Disposiciones vigentes en 2020 que se materializan en 2021**

En la reforma fiscal para 2020 se aprobaron diversas disposiciones que, si bien iniciaron su vigencia en dicho año, se materializarán en la declaración anual del mencionado ejercicio, lo cual deberá ocurrir a más tardar el 31 de marzo de 2021.

DICIEMBRE 2020

Por tanto, consideramos relevante alertar a nuestros clientes a este respecto.

En primer lugar, la fracción XXIII del artículo 28, conforme a la cual no serán deducibles los pagos que hagan los contribuyentes a sus partes relacionadas, de manera directa o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a un régimen fiscal preferente.

De esta forma, a efecto de presentar la declaración anual del ejercicio fiscal 2020, los contribuyentes deberán determinar si los pagos realizados a sus partes relacionadas residentes en el extranjero pudieran caer en el supuesto de la fracción antes referida, a efecto de tener claridad sobre su deducibilidad o no.

En segundo lugar, la fracción XXXII del mismo artículo 28, conforme a la cual no serán deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad neta fiscal ajustada por el 30%.

De igual manera, es una norma que se materializará al momento de presentar la declaración anual del ejercicio 2020, por lo que es necesario que los contribuyentes tengan claridad respecto a si incurren o no en el supuesto de no deducibilidad de intereses.

Es importante tener en cuenta que, respecto a este último aspecto de la no deducibilidad de intereses, el SAT estaba obligado a emitir disposiciones generales relativas al debido cumplimiento de esta obligación; no obstante, a la fecha no han sido emitidas, lo cual esperamos que ocurra antes del 31 de marzo de 2021.

En caso de que los contribuyentes tuvieran intención de promover un juicio de amparo indirecto en contra de las disposiciones antes señaladas, por considerar que violan sus derechos fundamentales, tendrían que hacerlo dentro de los quince días siguientes a la presentación de la declaración anual del ejercicio 2020.

## **LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **1. Exención de servicios médicos**

Se modifica el artículo 15 de la LIVA, a efecto de ampliar la exención para la prestación de servicios profesionales de medicina que requieran título de médico, a aquéllos que se presten a través de sociedades civiles o instituciones de asistencia o beneficencia privada.

### **2. Enajenación de bienes muebles usados a través de servicios digitales de intermediación**

Se deroga el párrafo segundo del artículo 18-B, fracción II de la LIVA, con el objetivo de eliminar la exención en el pago del impuesto a la prestación de un servicio digital de intermediación, cuyo objeto

sea la enajenación de bienes muebles usados.

De esta forma, tales servicios de intermediación están sujetos al pago del IVA, tal como los otros servicios que se prestan a través de plataformas digitales.

### **3. Obligaciones para residentes en el extranjero sin EP que presten servicios a través de plataformas digitales**

Se releva del cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 18-D, a los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que presten los servicios a través de plataformas digitales a residentes en territorio nacional consistentes en descarga o acceso a imágenes, películas, texto, etcétera, clubes en línea, páginas de citas y de enseñanza a distancia o de test o de ejercicios, siempre que lo hagan a través de otro contribuyente que preste servicios digitales de intermediación.

Lo anterior, siempre que el prestador del servicio de intermediación haga la retención del impuesto que corresponda en los términos de la propia Ley.

De entre las obligaciones que quedan relevados los prestadores de servicios digitales distintos al de intermediación son la de inscribirse en el RFC, proporcionar al SAT información relativa a sus operaciones y clientes, o designar un representante legal en México, entre otras.

Como consecuencia de lo anterior, las plataformas digitales de intermediación que procesen pagos, a su vez, quedan relevadas de la obligación de entregar al SAT la información correspondiente a dichos residentes en el extranjero y en cuyas operaciones hayan actuado como intermediarios.

### **4. Sanciones por el incumplimiento de obligaciones.**

En el artículo 18-H bis, se establece que el incumplimiento de los prestadores de servicios digitales residentes en el extranjero a las obligaciones que les establece la LIVA, será sancionado con el bloqueo temporal del acceso al servicio digital.

También se bloqueará temporalmente el acceso al servicio digital a los prestadores de servicios que ya se encuentren registrados para operar en el país, que incumplan con el pago de sus impuestos o retenciones en tres meses consecutivos o no presenten las declaraciones informativas a las cuales se encuentran obligados durante dos periodos trimestrales seguidos.

Dicho bloqueo se hará a través de los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones, de forma tal que los usuarios no podrán acceder ni usar las aplicaciones correspondientes.

El incumplimiento de estas mismas obligaciones también dará lugar a la cancelación de su registro en el RFC y de la lista de registro del SAT.

En nuestra opinión, las referidas sanciones no son proporcionales ni idóneas para lograr los fines

tributarios pretendidos por la norma, lo cual deriva precisamente de atribuir a los prestadores del servicio la obligación de retención y entero del impuesto, en lugar de implementar un mecanismo diverso que garantice la recaudación efectiva del tributo.

Además de lo anterior, dichas sanciones perjudicarán a los usuarios, pues tratándose de la descarga o acceso a contenidos de tipo audiovisual o multimedia, se les privará del servicio que tengan contratado sin la garantía de que, a su vez, el prestador suspenderá el cobro de la cuota correspondiente; en tanto que, a quienes usen los servicios de intermediación se les impedirá que ofrezcan sus bienes y servicios a través de las plataformas que utilicen para tal efecto, con lo cual dejarán de percibir los ingresos correspondientes.

## **5. Procedimiento previo al bloqueo.**

El SAT dará a conocer al contribuyente la resolución en la que le indique las obligaciones incumplidas, sea mediante notificación personal o publicación en el DOF, según sea el caso.

El contribuyente tendrá quince días para realizar manifestaciones y presentar la documentación necesaria para desvirtuar las observaciones de la autoridad; dicho plazo podrá ser prorrogable a solicitud del contribuyente hasta por cinco días adicionales.

La autoridad contará con un plazo de quince días para revisar la documentación aportada y notificará la resolución correspondiente en la que defina si el bloqueo del acceso al servicio de internet es procedente.

De ser así, la autoridad notificará a los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones y será publicado en el DOF el referido bloqueo.

Se contemplan multas de \$500,00 a \$1'000,000 a los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones que no realicen el bloqueo o desbloqueo ordenado, según sea el caso, por la autoridad.

## **6. Inclusión del IVA en el precio**

Una de las obligaciones de quienes prestan servicios digitales de intermediación, es la de publicar en su página de internet, aplicación o plataforma o cualquier otro medio, en forma expresa y por separado, el impuesto correspondiente al precio del bien o servicio ofrecido por su conducto.

Para 2021 se reforma la fracción I del artículo 18-J, a efecto de que dicho intermediario pueda optar por no manifestar dicho IVA, siempre que lo incluya en el precio y éste se publique junto con la leyenda "IVA incluido".

## **LEY FEDERAL DE DERECHOS**

## 1. Derechos por el uso y aprovechamiento del espacio aéreo

Se modifican diversos artículos relativos a esta contribución, a efecto de incrementar las cuotas por el uso y aprovechamiento de diversas bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico.

Además, se adiciona un artículo 244-J para fijar el derecho a pagar por los contribuyentes que obtengan una concesión para el uso, goce o aprovechamiento de las bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico de entre 3300 a 3400 MHz y 3400 a 3600 MHz, necesarias para prestar servicios de telecomunicaciones inalámbricos con tecnología 5G.

El derecho se cobrará por cada región en la que se opere y por cada kilohertz concesionado, de acuerdo con los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al determinar la constitucionalidad de este tipo de contribuciones.

## 2. Derechos de minería

Se reforman a los artículos 268 y 270 de la LFD, a efecto de modificar el cálculo y determinación de los derechos especial y extraordinario sobre minería.

Se modifican ambas disposiciones, a efecto de establecer como sujetos obligados al pago de los derechos de minería no sólo a los concesionarios, sino a quienes adquieran los derechos relativos a dichas concesiones.

Se modifica el artículo 268, a efecto de establecer que no serán deducibles los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público, como las propias concesiones o los derechos adquiridos para la exploración y explotación de minerales o sustancias, conforme a la Ley Minera.

Se deroga el cuarto párrafo del artículo 268, derivado de lo cual no será acreditable contra la cantidad que resulte de dicho precepto, el monto pagado por concepto del derecho de minería previsto en el artículo 263 de la propia LFD.

Ahora bien, mediante una disposición transitoria se estableció un mecanismo de transición gradual para la eliminación del referido acreditamiento, consistente en acreditar el 50% de los pagos definitivos efectuados por concepto del derecho sobre minería, en el ejercicio fiscal 2021.

Se reforma el artículo 270, a efecto de precisar que los ingresos sobre los cuales se calculará el derecho extraordinario son los acumulables totales para efectos del ISR.

De esta forma, el derecho extraordinario se causará por la obtención de ingresos en crédito por la enajenación de oro, plata y platino, no sólo por los efectivamente cobrados.

Es necesario señalar que, de conformidad con la LIF, aquéllos contribuyentes que obtengan ingresos

menores a 50 millones de pesos por la venta o enajenación de minerales, podrán acreditar el impuesto especial a su cargo, contra el ISR del ejercicio.

## LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

En la LIF para 2021 se destacan los objetivos siguientes de la política pública:

- Ampliar y fortalecer las capacidades del sistema de salud.
- Promover una reactivación rápida y sostenida del empleo y de la actividad económica.
- Reducir la desigualdad y sentar las bases para un desarrollo equilibrado y vigoroso a largo plazo.

Se prevé que la inversión extranjera estratégica crezca derivado de la reglas establecidas en el T-MEC.

Se estima obtener ingresos por un total de \$6'295,736.2 millones de pesos.

Se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) para fijar o modificar las compensaciones que deben cubrir los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Se mantiene la facultad de la SHCP para establecer y, en su caso, modificar o suspender pagos a cuenta de los pagos mensuales provisionales del derecho por la utilidad compartida.

Las tasas de recargos se mantienen igual que en la LIF 2020, es decir:

- 0.98% mensual sobre los saldos insolutos.
- 1.26% mensual, en caso de pagos en parcialidades de hasta 12 meses.
- 1.53% mensual, en caso de pago a plazos de más de 12 y hasta 24 meses.
- 1.82% mensual, cuando el plazo exceda de 24 meses.

Se autoriza a la SHCP para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobrarán en el ejercicio fiscal de 2021, incluso por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos o que, por cualquier causa legal, no se paguen.

Se señalan los porcentajes en los que se reducirán las multas por el incumplimiento de las obligaciones

DICIEMBRE 2020

fiscales, tomando en consideración el momento en el que el contribuyente regularice su situación fiscal.

Se mantienen los supuestos de otorgamiento de estímulos fiscales establecidos para el ejercicio fiscal de 2020, en los términos siguientes:

- El acreditamiento del IEPS pagado por la adquisición de diésel o biodiésel contra el ISR, a favor de contribuyentes que obtengan en el ejercicio de que se trate, ingresos acumulables menores a 60 millones de pesos.
- El acreditamiento de hasta un 50% del gasto por el pago de peajes, a favor de los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como al turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota y obtengan ingresos menores a 300 millones de pesos.
- El acreditamiento del derecho especial sobre minería que se haya pagado en el ejercicio de que se trate, a favor de los titulares de concesiones y asignaciones mineras, cuyos ingresos brutos anuales por venta o enajenación de minerales sean menores a 50 millones de pesos.
- Se exime del pago del derecho de trámite aduanero a la importación de gas natural.

Se establece la facultad de optar por pagar el IVA y el IEPS que, en su caso corresponda, mediante la aplicación del esquema de estímulos previstos para tal fin, o de conformidad con lo estipulado en las leyes respectivas, para las personas físicas que opten por tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal.

Se derogan aquellas disposiciones que contengan exenciones totales o parciales, o consideren personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos o contribuciones federales distintos de los establecidos en leyes fiscales, incluyendo la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos (LISH), ordenamientos legales referentes a organismos descentralizados federales que prestan los servicios de seguridad social, decretos presidenciales y tratados internacionales.

Se reduce la tasa de retención anual aplicable a intereses bancarios y bursátiles de 1.45% vigente en 2020 a 0.97% para 2021.

Se establece que tanto las organizaciones civiles o fideicomisos con autorización para recibir donativos deducibles, como las que no cuentan con dicha autorización, deberán cumplir con ciertos requisitos específicos para considerar ingresos acumulables en términos de la LISR.

