

# COMENTARIOS AL DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CFF, DE LA LA, DEL CPF Y DE LA LFPSDCMH

**C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. José Besil Bardawil*  
PRESIDENTE

*C.P.C. Florentino Bautista Hernández*  
VICEPRESIDENTE GENERAL

*C.P.C. Diamantina Perales Flores*  
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

*C.P.C. Mario Enrique Morales López*  
VICEPRESIDENTE FISCAL

*C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda*  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

*C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz*  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL.

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico  
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús  
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo  
Arellano Godínez, Ricardo  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
Gómez Espiñeira, Antonio C.  
Hernández Cota, José Paul  
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco Javier  
Navarro Becerra, Raúl  
Ortiz Molina, Óscar  
Pérez Ruiz, Víctor Manuel  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Uribe Guerrero, Edson  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel  
Zavala Aguilar, Gustavo

## COMENTARIOS AL DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CFF, DE LA LA, DEL CPF Y DE LA LFPSCMH

**C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

El pasado 18 de abril la Cámara de Senadores aprobó el decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), de la Ley Aduanera (LA), del Código Penal Federal (CPF) y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos(LFPSCMH), en lo sucesivo el decreto, turnándolo al Ejecutivo Federal para su publicación en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF), la cual se dio hasta el 1 de junio del año en curso. Las disposiciones contenidas en el decreto entraron en vigor al día siguiente de su publicación; sin embargo, algunas otras entrarán en vigor en fecha posterior, en los casos que así proceda.

Mediante estas reformas se pretende realizar una reforma integral en materia fiscal y penal para fortalecer y uniformar los mecanismos de supervisión y control de toda la cadena de producción y comercialización de los hidrocarburos y petrolíferos, así como endurecer los supuestos y sanciones relativos a las conductas ilícitas que se presenten en dichas materias; sin embargo, es necesario adoptar otras acciones para tener un mayor porcentaje de éxito, como cero impunidad y voluntad política para erradicar las actividades ilegales que se han incrementado por los llamados “huachicoleros”.

En efecto, desconozco desde cuándo se inició esta actividad ilegal consistente en la sustracción ilegal de combustibles de la red de ductos de PEMEX, pero esta actividad se hizo cada vez más rentable debido a los constantes incrementos del precio de los combustibles, prueba de ello es que de acuerdo a datos oficiales en el año 2015 se detectaron 5,252 tomas clandestinas, incrementándose a 6,873 en 2016, superando cada año estas cifras, estando focalizadas las entidades federativas en donde más se realizan este tipo de ilícitos.

Esta ilícita actividad a todas luces ha tenido repercusiones en el país al erosionar las de por sí deterioradas finanzas de PEMEX y del fisco federal, además del problema ecológico que generan las fugas de las tomas clandestinas de los ductos, asimismo la descomposición social y la inseguridad para la población al ofrecer la gasolina en lugares no aptos para su manejo.

Con estas reformas también se pretende controlar toda la cadena de valor de la industria de hidrocarburos y petrolífera a fin de asegurar de que las estaciones de servicio surtan la cantidad correcta del combustible adquirido por el consumidor, ya que hay una percepción generalizada de que no se da litro por litro y, en algunos otros casos, los hidrocarburos se mezclan con agua u otras sustancias, disminuyendo la calidad del producto adquirido, en detrimento del fisco federal y del consumidor.

En resumen, las reformas en comento abordan un tema muy sensible y preocupante como es el robo de combustible; por ello, en la Cámara de Diputados fue abrumadora su aprobación al estar

a favor 404 de sus miembros y solo una abstención; esta situación fue aprovechada para realizar algunas adiciones o modificaciones que se aplicaran a todos los contribuyentes y no solo a los que integran la cadena de valor de la industria de los hidrocarburos y la petrolífera, como lo es el aprovechamiento de ciertas pérdidas fiscales generadas por reestructuras, fusiones o escisiones, como comentaré más adelante.

A continuación, paso a glosar los aspectos más sobresalientes del multicitado decreto.

## CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

### CONTROLES VOLUMÉTRICOS Y DICTÁMENES

#### A) OBLIGACIONES

En el año 2004 se incorporó a este ordenamiento una serie de obligaciones para el control de los inventarios de los contribuyentes, destacando la impuesta a las personas que enajenaban gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, consistente en contar con controles volumétricos y mantenerlos en operación en todo momento, ello con el argumento de que dichos controles permitirían verificar que se estuviera entregando al consumidor litro por litro, situación que finalmente no prosperó. Considero que el fracaso de esta medida se debió a que no se generalizó la obligación de contar con controles volumétricos para toda la cadena, ya que solo se aplicó al último eslabón de la misma, y no existió la voluntad política para erradicar estas prácticas, y se permitió la impunidad.

La disposición que estableció la obligación de contar con controles volumétricos para ciertos contribuyentes generó una ola de amparos, los cuales finalmente fueron resueltos en favor del fisco federal, por lo que no es de dudarse que nuevamente se presenten amparos contra esta nueva obligación; sin embargo, debido a los precedentes que existen en esta materia y a lo sensible del tema, vislumbro pocas posibilidades de éxito.

Es importante mencionar que al día de hoy este tipo de contribuyentes de manera diaria están obligados a reportar a PEMEX y a la Comisión Reguladora de Energía (CRE) diversa información relacionada con los litros comprados, litros vendidos, inventarios, etcétera.

A fin de endurecer las medidas de control, se reforma la fracción I del artículo 28 del CFF, la cual se divide en dos apartados: en el A se señala lo que debe considerarse como parte integrante de la contabilidad, disposición que permanece sin cambio; en el B se generaliza la obligación de contar con equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, para aquellos contribuyentes que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen (incluido lo almacenado para uso propio), distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, con lo cual se controla toda la cadena de valor de estas industrias; adicionalmente,

dichos contribuyentes en todo momento estarán obligados a mantener en operación los equipos y programas informáticos. Esta reforma entrará en vigor a los 30 días de su publicación en el DOF.

En congruencia con lo comentado en el párrafo anterior, se modifica la definición de controles volumétricos para quedar como sigue: *se entiende por controles volumétricos de hidrocarburos o petrolíferos, a los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.*

Con el argumento de que se ha observado que se vende gasolina “bautizada” o de menor octanaje al ofertado con la consecuente omisión en el pago del IEPS, se establece la obligación para todos los contribuyentes que intervienen en la cadena de valor de la industria de hidrocarburos y petrolífera, de contar con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que señale el tipo de hidrocarburo o petrolífero, de que se trate y el octanaje, en caso de gasolinas. En relación con esta obligación considero que es necesario que a la brevedad posible se emitan las reglas a seguir para la emisión de los aludidos dictámenes, dada la alta rotación de inventarios que en particular se tiene en las estaciones de servicios, las cuales diariamente pueden estar recibiendo combustible y uno de los objetivos de dichos dictámenes es verificar la calidad del producto (octanaje en tratándose de gasolina), por lo que es necesario que estén claras las reglas en el sentido de la periodicidad de la elaboración de los aludidos dictámenes para todos los que deben cumplir con esta obligación.

Se conceden facultades al SAT para autorizar a las personas que podrán comercializar los equipos y programas informáticos y a quienes emitirán los dictámenes de laboratorio, lo cual harán por medio de reglas de carácter general.

Mediante disposición transitoria se establece que todas las obligaciones aplicables a la cadena de valor de hidrocarburos y petrolíferos (controles volumétricos, dictámenes, etcétera) deberán cumplirse una vez que surtan efectos las autorizaciones que otorgue el Servicio de Administración Tributaria (SAT); para tal efecto, dicho organismo autónomo, por medio de su página de Internet, dará a conocer el momento en que surtan efecto las autorizaciones otorgadas por el SAT.

Por último, se le confiere al SAT un plazo de 90 días contados a partir de la publicación del decreto en el DOF, para que emita las reglas de carácter general aplicables a estas nuevas obligaciones.

## B) INFRACCIONES EN MATERIA DE CONTROLES VOLUMÉTRICOS Y DICTÁMENES

En esta materia, se endurecen los montos de las infracciones y se incorporan nuevos agravantes, como sigue:

Se incrementa la sanción aplicable a no dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 28 fracción I (contabilidad, controles volumétricos y dictámenes) al rango de \$35,000.00 a \$61,000.00 (anteriormente la sanción oscilaba entre \$31,120.00 a \$54,470.00. Por otra parte, subsiste la disposición que establece que, en caso de reincidencia, procederá la clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.

Se incorporan como agravantes en la comisión de la infracción, los siguientes supuestos: a) no contar con el dictamen emitido por laboratorio autorizado por el SAT y b) no contar con los

controles volumétricos, no tenerlos en operación o contando con aquellos se lleven a cabo de manera diversa a lo establecido.

En caso de incurrir en alguno de los agravantes antes mencionados, la sanción citada anteriormente se incrementará desde \$1'000,000.00 a \$3'000,000.00.

Se deroga la disposición que establecía una pena corporal de tres meses a tres años de prisión a quien no cuente con los contratos volumétricos, los altere o los destruya, a fin de incorporar nuevos supuestos de delitos y una sanción de tres a ocho años de prisión a quien:

- No mantenga los controles volumétricos o no los mantenga en operación y funcionamiento y, en general, contravenga las obligaciones establecidas en el artículo 28, fracción I, apartado B del CFF.
- Carezca, altere, inutilice o destruya los equipos y programas informáticos destinados a llevar a cabo los controles volumétricos.
- Realice, permita o entregue a la autoridad, registros falsos, que induzcan al error, incompletos, o inexactos en los controles volumétricos.

Por último, para ejercer acción penal será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) formule querrela, con independencia del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado.

Las infracciones comentadas en el presente apartado, entrarán en vigor a los 30 días de la publicación del decreto en el DOF.

#### ***COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET (CFDI) QUE AMPARE OPERACIONES CON PÚBLICO EN GENERAL***

Se faculta al SAT para otorgar facilidades administrativas en la emisión de los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general, toda vez que es un verdadero problema emitir el CFDI para los contribuyentes que a diario realizan un número importante de este tipo de operaciones, ya que debe anotarse cada una de las operaciones realizadas durante el día identificando el producto enajenado y el número de folio de la operación correspondiente, por lo que es urgente que dicho organismo autónomo emita las facilidades administrativas en esta materia. De igual forma, el SAT, mediante reglas de carácter general, podrá establecer las características de los CFDI que amparen actos o actividades que tengan efectos fiscales y no haya obligación de emitir dicho documento. Será objeto de sanción no entregar o poner a disposición la “representación impresa de los CFDI”, cuando esta sea solicitada por el cliente, así como no expedir los CFDI que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando estas los requieran.

#### **FACULTADES DE COMPROBACIÓN**

##### **A. VISITAS DOMICILIARIAS**

Se faculta a las autoridades fiscales para que lleven a cabo visitas domiciliarias a efecto de verificar:

- La operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos para aquellos contribuyentes obligados a contar con estos dispositivos.
- El número de operaciones que deben considerarse como ingresos y, en su caso, el valor individual de los actos o actividades, así como fecha y hora en que se llevaron a cabo, durante el periodo que dure la verificación. Este tipo de visita deberá ajustarse al procedimiento que para tal efecto se establece para las visitas domiciliarias en el artículo 49 del CFF. Este tipo de verificaciones o visitas que podrá realizar el SAT por un determinado periodo, el cual no necesariamente será de doce meses, revestirán una importancia mayúscula para el fisco federal, toda vez que la información que obtenga en el desarrollo de la misma la podrá utilizar para determinar de manera presunta los ingresos o los actos o actividades de determinado periodo.
- Es importante hacer notar que en este tipo de visitas no necesariamente se generarán créditos fiscales, toda vez el objetivo de las mismas es el verificar que se esté considerando la totalidad de los ingresos y el valor de los actos o actividades durante el periodo revisado, por lo que en mi opinión este tipo de verificaciones se harán a contribuyentes que realicen operaciones con público en general.

#### **B) REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN SOBRE ESTÍMULOS Y SUBSIDIOS FISCALES**

Con el argumento de que los contribuyentes dedicados a los hidrocarburos continuamente son objeto de estímulos y subsidios fiscales, se le otorgan facultades al SAT de requerir al contribuyente la documentación comprobatoria que ampare el origen y procedencia de los estímulos y subsidios fiscales, así como de los saldos a favor por pago de lo indebido, obtenidos o generados en ejercicios anteriores al revisado, cuando dicho contribuyente pretenda acreditarlos o compensarlos en el ejercicio revisado. Esta facultad solo estaba prevista para pérdidas fiscales o compensación de saldos a favor.

#### **AUXILIO DE TERCEROS**

Se incorpora la disposición que permite a las autoridades fiscales que se encuentren practicando visitas domiciliarias o verificando de bienes, de auxiliarse de terceros para la toma de muestras o para el análisis, identificación o cuantificación de bienes o mercancía de difícil identificación o manejo, para tal efecto se detalla el procedimiento a seguir para la toma de muestras.

Por último, se precisa que los terceros que auxilien a las autoridades fiscales, deberán observar los requisitos que al efecto emita el SAT.

#### **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

Se incorpora un nuevo supuesto para determinar de manera presunta los ingresos y el valor de los actos o actividades que obtenga el contribuyente, para lo cual se utilizarán los datos obtenidos en la visita domiciliaria que también se incorporó en esta reforma y que aludo a ella en el inciso a del apartado denominado "Facultades de comprobación".

Para efectos de cuantificar los ingresos y el valor de los actos presuntos, se determinará el promedio diario de ingresos brutos y actos o actividades determinados en la visita domiciliaria a que me refiero en el párrafo anterior (total de ingresos del periodo revisado/total de días verificados), el resultado así obtenido se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a la determinación presuntiva.

### ***TRANSMISIÓN INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES***

Con el argumento de que los contribuyentes dedicados a los hidrocarburos continuamente generan pérdidas y que las mismas son objeto de transmisión, se incorporó al CFF la disposición que establece cuándo se considerará indebida la transmisión de pérdidas, disposición que se aplicará a todos los contribuyentes con independencia de su actividad.

Como es de sobra conocido, en los últimos años, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) ha sido objeto de diversas modificaciones en esta materia a fin de limitar la deducción de las mismas o su transmisión de manera total o parcial, combatiendo así la manipulación o elusión del cumplimiento de las obligaciones fiscales ya sea por el contribuyente que generó la pérdida o por otros contribuyentes a quienes se les transmiten estas mediante alguna reestructura corporativa (fusión, escisión, etc.); no obstante lo anterior, al parecer no se ha logrado abatir este tipo de prácticas, ya que según el SAT se ha observado una tendencia al alza en la determinación de las pérdidas fiscales declaradas de 258% por el periodo de 2007 a 2016.

Adicionalmente, se menciona que de las revisiones practicadas por el SAT, se ha detectado que en muchos casos el incremento de las pérdidas declaradas se debe a pérdidas que se generan sin tener sustancia o razón de negocios, siendo esta la principal razón por la cual, con una falta de técnica legislativa, se incorpora al CFF la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales, la cual se configurará cuando la autoridad identifique que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de las mismas fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y que como consecuencia de ello, dicho contribuyente deje de formar parte del grupo al que perteneció.

Un aspecto que puede generar incertidumbre fiscal a los contribuyentes es el concepto de sustancia o razón de negocios, dado lo abstracto y complejo del mismo, que hará muy complicado probar que en la transmisión de la pérdida hubo una razón de negocio; al respecto el Criterio 3/2018/CTN/CS-SG emitido por la PRODECON, el cual se reproduce al final del presente apartado, señala que una forma de evidenciar la razón de negocio por la presencia significativa de la sustancia económica involucrada en las mismas, es decir, el ponderarse las consecuencias fiscales de las operaciones que buscó el contribuyente al llevar a cabo estas.

La presunción indebida de las pérdidas la podrá tipificar como tal la autoridad, siempre que advierta que el contribuyente que obtuvo o declaró la pérdida fiscal, haya actualizado cualquiera de los siguientes supuestos, de lo contrario, en mi opinión no cabría tal presunción:

- Obtenga pérdidas fiscales en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución en un monto mayor al de sus activos y que más de 50% de sus deducciones derivaron de operaciones con partes relacionadas.

- Obtenga pérdidas fiscales con posterioridad a los tres ejercicios fiscales declarados siguientes al de su constitución, derivadas de que más de la mitad de las deducciones son resultado de operaciones entre partes relacionadas y las mismas se hubieren incrementado en más de 50% respecto de las incurridas en el ejercicio inmediato anterior.
- Disminuya en más de 50% su capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante, en ejercicios posteriores a aquel en el que declaró la pérdida fiscal, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de sus activos, por medio de reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o porque dichos activos se hubieren enajenado a partes relacionadas.
- Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la existencia de enajenación de bienes en la que se involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad sin considerar dicha segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.
- Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones previsto en la LISR, antes de que se haya realizado al menos 50% de la deducción
- Obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago diversa a las previstas para efectos de las deducciones en la LISR.

De la lectura de los supuestos antes transcritos se observa que la autoridad ha detectado diversas “prácticas fiscales indebidas” que realizan los contribuyentes con el fin primordial de generar deducciones que al cierre del ejercicio se traducen en pérdidas fiscales las cuales en muchos de los casos no tienen relación con el giro de la empresa.

Para efectos de este artículo se precisa que se entenderá por grupo, lo que al efecto establezca la LISR, y por actividad preponderante lo que al efecto establezca el Reglamento del CFF.

Con objeto de respetar las garantías de legalidad y audiencia, que le asiste al contribuyente que sufrió la pérdida, se le otorga la garantía de audiencia a fin de que pruebe lo contrario, iniciando el procedimiento con la notificación que el SAT hará por buzón tributario al contribuyente que obtuvo la pérdida fiscal, para que en un plazo de veinte días manifieste lo que a su derecho convenga y, en su caso, aporte la documentación e información pertinente para desvirtuar los hechos, contando la autoridad con un plazo que no excederá de seis meses, contado a partir de que venza el plazo de los 20 días antes mencionado, para valorar la documentación e información aportada y notificar a través de buzón tributario la resolución correspondiente; de ser contraria a los intereses del contribuyente podrá ser recurrida mediante recurso de revocación.

De así considerarlo, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente información adicional dentro de los primeros diez días del aludido plazo de los seis meses con que cuenta para emitir su resolución, quien estará obligado a proporcionarla a más tardar dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de requerimiento de información.

Al igual a lo que viene haciendo con los llamados EFOS (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas), la autoridad fiscal publicará en su página de Internet y en el DOF, el listado de contribuyentes que no desvirtúen los hechos imputados y, por lo tanto, se encuentran en definitiva en la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales. Se señala que en ningún caso se publicará el citado listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución emitida por el SAT. Dicha publicación tendrá como efecto confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales sufridas por el contribuyente, así como la improcedencia de su disminución por el contribuyente que corresponda.

Un aspecto que merece la pena destacar es que la disposición que se comenta no prevé la garantía de audiencia del contribuyente que haya disminuido la pérdida, ya que la disposición que se comenta, señala que se entenderá realizada la transmisión indebida de pérdidas cuando el contribuyente no desvirtúe los hechos determinados por la autoridad, sin que este previsto que quien las aprovecho tenga la posibilidad de impugnar la resolución emitida por la autoridad revisora, por lo que es conveniente analizar con los profesionales en la materia legal, si esta omisión tiene visos de inconstitucionalidad.

Los contribuyentes que hubieran disminuido indebidamente pérdidas fiscales y corrijan su situación fiscal dentro de los treinta días siguientes a la multicitada publicación, podrán aplicar la tasa de recargos por prórroga que contemple la Ley de Ingresos por el plazo que corresponda; una vez transcurridos los citados treinta días sin que el contribuyente corrija su situación fiscal, la autoridad fiscal podrá ejercer sus facultades de comprobación, sin perjuicio de las sanciones que al efecto establece el CFF, así como de las penas que imponganlas autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Por último, habrá que estar atentos a la actuación de la autoridad respecto de si esta disposición la aplicará a partir de este ejercicio que considero lo correcto o en su defecto aplicarla aun en ejercicios anteriores en los que se haya aplicado la pérdida, siguiendo las mismas premisas que considero para revisar a los EFOS. Dada la importancia que reviste esta reforma, la PRODECON ya se pronunció al respecto mediante dos criterios que me permito reproducir.

2/2018/CTN/CS-SG (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 20/04/2018) PÉRDIDAS FISCALES. LA PRESUNCIÓN DE SU TRANSMISIÓN INDEBIDA CONFORME AL ARTÍCULO 69-B-BIS DEL CFF, PUEDE SER DESVIRTUADA POR EL CONTRIBUYENTE ACREDITANDO LA RAZÓN DE NEGOCIOS DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE DERIVARON. Con base en el precepto citado, la autoridad fiscal, derivado del análisis a la información con que cuenta en sus bases de datos, puede presumir que se efectuó una transmisión indebida de pérdidas fiscales cuando identifique que el contribuyente que tenga derecho a disminuirlas fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, dejó de formar parte del grupo al que perteneció, siempre que además se actualice cualquiera de los supuestos comprendidos en las fracciones I a VI del 69-B Bis. Sin embargo, se trata de una presunción que admite prueba en contrario a través del procedimiento que dicho precepto establece, ya que en el dictamen de las Comisiones Unidas del Senado que dio origen a la aprobación del citado artículo, textualmente se dijo que: "...la medida que se propone no busca entorpecer la sana actividad empresarial..." sino combatir una práctica indebida en la

que únicamente se persiga un objetivo fiscal “sin que exista una razón de negocios para haber realizado la operación.” En esa tesitura, es evidente que en el mencionado procedimiento, el contribuyente puede acudir a demostrar que las operaciones tuvieron una razón de negocios y no como único y principal propósito el aminorar o evadir la carga fiscal.

3/2018/CTN/CS-SG (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 20/04/2018) RAZÓN DE NEGOCIOS. DEL DICTAMEN LEGISLATIVO DEL ARTÍCULO 69-B BIS DEL CFF SE ADVIERTE QUE LA AUTORIDAD NO PUEDE PRESUMIR UNA TRANSMISIÓN INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES SI SE DEMUESTRA AQUÉLLA. Este precepto contiene una presunción que admite prueba en contrario, y para tal efecto establece un procedimiento aclaratorio a partir de la notificación que por medio de buzón tributario la autoridad realice al contribuyente involucrado, quien contará con un plazo de veinte días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información pertinente. Ahora bien, del dictamen legislativo que dio origen a la aprobación de la citada reforma en el Senado de la República, se advierte que el legislador expresamente señaló que lo que se buscaba era combatir una práctica fiscal indebida, pero sin entorpecer la sana actividad empresarial, lo que se cumplirá cuando el contribuyente acredite que tuvo una razón de negocios para realizar las operaciones de las que derivó la pérdida. Por lo tanto, en opinión de Prodecon, si bien definir un concepto jurídico indeterminado como “razón de negocios” puede ser complejo y requerir una especial valoración, ello no puede traducirse en una incertidumbre para el contribuyente ni en una facultad discrecional y subjetiva para la autoridad. En este sentido, si bien Prodecon reconoce que las implicaciones fiscales de las reestructuraciones corporativas pueden ser un factor determinante para su realización, en todo caso el o los contribuyentes que las lleven a cabo, pueden probar que más allá de esas implicaciones, las operaciones se llevaron a cabo por una “razón de negocios”, la cual se evidencia por la presencia significativa de la sustancia económica involucrada en las mismas. Es decir, que deben ponderarse las consecuencias no fiscales de las operaciones que buscó el contribuyente al llevar a cabo estas.

### **INFRACCIONES**

- Se incorporan como infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, las relativas a contabilizar los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas con identificación incorrecta de su objeto, así como registrar gastos inexistentes.
- Con objeto de inhibir el delito de cohecho, se incorpora la disposición que faculta a la autoridad a incrementar la sanción del 100 al 150% de las cantidades o valores de las dádivas ofrecidas por dicho delito, en aquellos casos en que el contribuyente haya incurrido en ciertas infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (no llevar contabilidad, no llevar algún libro que por ley este obligado, no valuar inventarios o no llevar el control de los mismos, hacer los asientos contables de manera contraria a lo dispuesto por el CFF, no mantener en operación o no registrar el valor de los actos en las máquinas de comprobación fiscal) y la autoridad conozca que el contribuyente respecto de los mismos hechos ha sido condenado por sentencia firme por cohecho.

- En virtud de que el fisco federal ha venido observando que se están realizando diversos delitos con la suplantación de identidad, se incorporan como delitos los siguientes supuestos:
  - A quien por cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de otra clase de tecnología, suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente.
  - A quien otorgue su consentimiento para llevar a cabo la suplantación de su identidad.
  - Incite a una persona física a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) para utilizar sus datos de forma indebida.

La sanción aplicable a quienes incurran en cualquiera de los delitos antes listados, será de tres meses a tres años de prisión.
- Se impondrá una pena de tres meses a tres años de prisión a quien no cuente con los libros, sistemas o registros contables, cuando esté obligado a ello.

## LEY ADUANERA

En congruencia con las reformas realizadas a los demás ordenamientos que se contienen en el decreto en estudio, se reforma esta ley con la finalidad de establecer nuevas medidas que permitan el fortalecimiento en los controles para evitar el robo y contrabando de combustibles y hacer más eficiente la cadena logística de las operaciones de comercio exterior en materia energética. A continuación se comentan las modificaciones a la Ley Aduanera.

### PLAZO MÁXIMO DE ALMACENAJE DE PETROLÍFEROS

El artículo 29 de la Ley Aduanera establece un plazo de tres días para retirar de la aduana las mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radiactivas o corrosivas, así como las mercancías perecederas o de fácil descomposición y de animales vivos, de lo contrario causarán abandono en favor del fisco federal; sin embargo, dicho plazo se amplía a 45 días en aquellos casos en que se cuente con instalaciones para el mantenimiento y conservación de las mercancías que se trate, salvo tratándose de petrolíferos, cuyo plazo se vio disminuido a quince días naturales.

Mediante disposición transitoria se establece que a la entrada en vigor del decreto en estudio, quedan sin efecto las disposiciones que contravengan lo comentado en el párrafo que antecede.

## TRANSMISIÓN ELECTRÓNICA DE INFORMACIÓN

Debido a las modificaciones realizadas a la legislación en materia de hidrocarburos y de energía, se elimina la excepción que permitía no transmitir, de manera electrónica, la información relativa a energía eléctrica, las de petróleo crudo, gas natural y sus derivados cuando se hagan por tubería o cables, por lo que todos ellos deberán cumplir con el uso de los sistemas y tecnología que se establezca en las aduanas para el despacho de mercancías y el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.

## IMPORTACIÓN TEMPORAL DE PETROLÍFEROS

Con el argumento de que el régimen de importación temporal se ha venido utilizado como herramienta de planeación a fin de no generar la carga fiscal correspondiente, aun cuando el combustible se enajene y/o consuma bajo los programas IMMEX, se establece que las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía (SE), no podrán importar petrolíferos bajo el régimen temporal.

## DIFERIMIENTO O EXENCIÓN DE CONTRIBUCIONES

A fin de evitar el diferimiento del pago de las contribuciones o la exención de las mismas, se establece que los petrolíferos no podrán ser mercancías que se introduzcan por los regímenes previstos en los artículos 108 (programas IMMEX), 135 (recinto fiscalizado) y 135-B (recinto fiscalizado estratégico). Lo anterior con independencia de que puedan emplearse en los procesos productivos o de servicios.

## CÓDIGO PENAL FEDERAL

En virtud de que en los últimos años se ha incrementado el robo de hidrocarburos en todo el territorio nacional, dañando incluso los ductos petrolíferos donde se da la ordeña del hidrocarburo, con las consecuencias que ello implica, se amplían los supuestos de sanciones aplicables a las personas jurídicas que incurran en la comisión de las conductas que señalan estos nuevos supuestos.

Para efectos de lo previsto por el Código Nacional de Procedimientos Penales, específicamente en el procedimiento para personas jurídicas que se contiene en el Título X, Capítulo II, se incorporan como delitos los previstos en los artículos 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos.

## LEY FEDERAL PARA PREVENIR Y SANCIONAR LOS DELITOS EN MATERIA DE HIDROCARBUROS

A consecuencia de que tanto la Ley de Hidrocarburos como la Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética, son omisas en cuanto a dotar a la Comisión

Reguladora de Energía (CRE) de facultades para adoptar medidas de prevención cuando advierta ilícitos, y así prevenir consecuencias que afecten el desarrollo eficiente del mercado, se hacen modificaciones a este ordenamiento fin de subsanar dicha omisión y darle “dientes” a la mencionada Comisión.

### PREVENCIÓN DE LA COMISIÓN DE DELITOS

Se incorpora como objeto de esta ley el establecimiento de las medidas necesarias para prevenir la comisión de delitos en materia de hidrocarburos o suspender sus efectos, por lo que si la CRE advierte que una persona realiza actividades reguladas sin permiso o sin acreditar la adquisición lícita de los hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos, podrá imponer las siguientes medidas de prevención:

- Clausura temporal, total o parcial, inhabilitar o inmovilizar equipos, instalaciones, vehículos o sistemas, según corresponda.
- Ordenar la suspensión temporal del suministro del servicio o de la actividad.

Estas medidas se realizarán de manera independiente a las sanciones que contemplen las leyes aplicables.

Como se ha visto a lo largo de este artículo, la mayoría de las disposiciones que contiene el decreto están enfocadas en endurecer las obligaciones y sanciones aplicables a la cadena de valor de hidrocarburos y petrolíferos, buscando, según el Congreso de la Unión, dos aspectos fundamentales como son:

- 1) Abatir la práctica ilegal de la ordeña de ductos de PEMEX, con lo que supuestamente se evitaría continuar la erosión de las finanzas de PEMEX, cuidar el medio ambiente, ya que como nos enteramos cotidianamente, en algunos ductos objeto de ordeña se producen derrames que afectan al medio ambiente y cuidar a la población en general al dejar de comercializarse la gasolina en lugares no aptos para ello, como es al borde de las carreteras.
- 2) lograr que el consumidor final que adquiere la gasolina y el diésel a precios muy elevados, esté en posibilidades de recibir “litro por litro” y de calidad.

Desafortunadamente, considero que esta reforma fue tardía dado los tiempos electorales en que nos vemos inmersos y que es incierta la voluntad política que tenga quien resulte vencedor en la contienda por la presidencia de la República y del Congreso; además, este tipo de reformas tienen sus antecedentes históricos y hemos observado que no han tenido éxito por la falta de voluntad política y la impunidad que impera en el país; esperemos que ahora sí, de una vez por todas, se logre erradicar este cáncer que lacera la economía de México.