

ANÁLISIS DE LA INICIATIVA DE REFORMA A LEYES FISCALES 2021

C.P.C. JOSÉ CESÁREO MIRANDA VALENZUELA
C.P.C. JUAN CARLOS ESQUEDA HAMPL
Comisión Fiscal del INCP

DIRECTORIO

C.P.C. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL DEL IMCP

C.P.C. Mario Závala Téllez
PRESIDENTE DE LA ZONA NOROESTE

C.P.C. José Hugo López Leal
VICEPRESIDENTE GENERAL DE LA ZONA NOROESTE

C.P.C. José David Nozato Salazar
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN - NOROESTE

Dr. Francisco Javier Ramírez Hernández
VICEPRESIDENTE FISCAL DE LA ZONA NOROESTE

C.P.C. María Guadalupe Ruiz Durazo
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.



Contenido

Introducción	4
Criterios Generales de Política Económica.....	4
Ley de Ingresos de la Federación.....	5
Tasa de Recargos.....	5
Estímulos Fiscales.....	5
Ley del Impuesto Sobre la Renta	6
Personas morales con fines no lucrativos y donatarias	6
Programas de escuela empresa	6
Obtención de autorización para recibir donativos deducibles	7
Remanente distribuible	7
Causales de revocación de la autorización para recibir donativos	8
Ley del Impuesto al Valor Agregado	8
Servicios de intermediación – enajenación de bienes muebles usados	8
Obligaciones de los residentes en el extranjero con establecimiento en México que presten servicios digitales	9
Inclusión del IVA en el precio ofertado	9
Bloqueo de servicios digitales por incumplimiento	10
Servicios profesionales de medicina	10
Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	11
Cuotas complementarias para combustible automotriz.....	11
Ley Federal de Derechos	11
Servicios Aduaneros.....	11
Servicios en materia de Normas Oficiales y Control de calidad	11
Autotransporte Federal.....	12
Minería	12
Código Fiscal de la Federación.....	12
Regla general anti-abuso.....	12
Buzón tributario	12
Enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades	13
Escisión de sociedades	13



Verificación de datos de identidad	13
Cancelación y restricción temporal de certificados de sello digital	13
Mensajes de interés	13
Devoluciones	14
Responsabilidad solidaria	14
Inscripción en el RFC	15
Comprobantes Fiscales Digitales por Internet	15
Conservación de la Contabilidad	16
Aseguramiento precautorio	17
Visitas Domiciliarias	18
Uso de tecnología	18
Visitas domiciliarias específicas	18
Revisión del dictamen	18
Revisiones electrónicas en materia de comercio exterior	19
Reserva de información y Datos del Contribuyente	19
Presunción de transmisión indebida del derecho a la disminución de pérdidas fiscales	19
Acuerdos conclusivos	19
Multas relacionadas con precios de transferencia	20
Presunción de contrabando	20
Documentos en idioma distinto al español	20
Plazo para cumplimentar resoluciones	20
Notificación personal	20
Notificación por estrados	21
Garantía del interés fiscal (Embargo en la vía administrativa)	21
Conclusiones	21



ANÁLISIS DE LA INICIATIVA DE REFORMA FISCAL 2021

Introducción

Como cada año y de conformidad con el Artículo 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el martes 8 de septiembre de 2020, el Ejecutivo Federal entregó a la Cámara de Diputados el paquete económico para 2021 que contiene, entre otros anexos, los Criterios Generales de Política Económica (CGPE) y las iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación, el Presupuesto de Egresos y el proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), así como del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Cabe señalar que dicho Proyecto aún se encuentra en revisión por parte de la Cámara de Diputados y, por lo tanto, no ha sido aprobado ni publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Criterios Generales de Política Económica

El paquete está elaborado con base en un entorno económico internacional rodeado de incertidumbre, donde la economía global enfrenta una crisis de salud sin precedentes que ha generado la peor recesión de las últimas décadas.

A partir del reinicio gradual de actividades, la economía global ha comenzado a dar señales claras de recuperación, la velocidad y magnitud de dicha recuperación sigue siendo incierta y muy lenta. En este contexto, la economía mexicana enfrenta su peor caída en casi 100 años y una perspectiva de recuperación lenta y débil. Se estima una caída del PIB entre el 8% y el 11% en el 2020 y una recuperación de 4.6% para el 2021, la cual dada las circunstancias podemos decir que es demasiado optimista.

Para el 2021, el Paquete Económico del gobierno contempla un balance primario en equilibrio, un déficit público de 3.4% y una relación de deuda pública a PIB de 53.7%, sin embargo, las cifras de crecimiento del PIB se encuentran considerablemente por arriba del consenso de expectativas de mercado y difícilmente serán alcanzables el próximo ejercicio.

El optimismo del gobierno no se limita a los supuestos de crecimiento del PIB y se extiende a los estimados de ingresos del sector público para el 2021. Por un lado, el paquete estima un aumento en la plataforma de producción de Pemex de 1,744 a 1,857 millones de barriles diarios a un precio promedio de 42.1 dólares por barril para la mezcla mexicana, cuando durante la primera mitad del 2020 Pemex registró un promedio de producción 1,692 millones de barriles diarios y el precio actual de la mezcla mexicana se ubica en 35.50 dólares. Adicionalmente, el gobierno espera un incremento real de 5.2% en los ingresos tributarios con respecto al estimado de cierre del 2020 sin la creación de impuestos nuevos, situación que de no cumplirse llevaría seguramente a ajustes presupuestales en los egresos proyectados.



El reto no radica en la capacidad recaudatoria del gobierno, que se ha vuelto más eficaz, sino en un nivel de actividad económica inferior al estimado. Tomando en cuenta estos apuntes, existe un riesgo importante de que el gobierno no pueda cumplir con su objetivo de no incrementar la deuda como porcentaje del PIB.

De no cumplir con sus metas de ingresos, el gobierno tendrá que recurrir al remanente de operación de Banxico o hacer recortes al gasto para que el dinero alcance. Aunque el diseño del paquete intenta reflejar un ejercicio responsable que busca mantener finanzas públicas sanas como condición sine qua non, la realidad es que los CGPE incluyen supuestos demasiado optimistas los cuales será muy complicado alcanzar en 2021, que se prevé complejo e incierto.

Ley de Ingresos de la Federación

Los ingresos presupuestarios estimados en la iniciativa de LIF para 2021 ascienden a 6.295 billones de pesos, 0.5% menores en términos reales a los estimados al cierre de 2020. La caída se atenúa por el uso extraordinario de los recursos provenientes del Fondo de Estabilización de los Ingresos Presupuestarios (FEIP) y otros fideicomisos, para compensar la disminución de los ingresos derivado de la contracción de la economía esperada para este año. Los ingresos tributarios sumarían 3.53 billones de pesos, 5.7% sobre lo estimado al cierre de 2020. Aunque en algunos rubros de los ingresos se presentan aumentos, en México siguen siendo los menores dentro de la OCDE como porcentaje del PIB, lo que acentúa la importancia de una reforma fiscal que ayude a financiar un estado de bienestar.

Tasa de Recargos

Las tasas de recargos continúan siendo las mismas que tenemos en el ejercicio 2020.

En el caso de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarían recargos como sigue:

- Al 0.98% mensual sobre los saldos insolutos, y de conformidad con el CFF al realizarse el incremento del 50%, la tasa final quedaría en 1.47%.
- Cuando de conformidad con el CFF, se autorice el pago a plazos, se aplicaría la tasa de recargos que a continuación se establece, sobre los saldos y durante los periodos según se trate:
 - Tratándose de pagos a plazos en parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1.26% mensual.
 - Tratándose de pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, la tasa de recargos será de 1.53% mensual.

Estímulos Fiscales

La economía mexicana se deteriora por el impacto del coronavirus y el desplome de los petro precios, por lo que es urgente que el Estado ponga en marcha un paquete de estímulos fiscales que ayude a las empresas a evitar la bancarrota y mantener sus finanzas sanas, un plan con estas medidas darían una bocanada de aire fresco al país en materia de competitividad y atracción de capitales.



Al detenerse la actividad productiva, las empresas comienzan a tener menos ingresos, por tanto, mayor presión para el pago de sus impuestos, por lo que pueden caer en impagos, y no pagar genera un mayor costo contingente, ya que su deuda puede incrementar entre 30 y 50%.

México necesita incentivos fiscales... pero el gobierno no parece dispuesto a ceder, por lo que se mantienen los estímulos fiscales que se han venido otorgando anualmente, sin buscar alternativas verdaderas que promuevan la inversión, generen empleos, y aceleren la recuperación de nuestra economía que tanto se necesita. Algunos de los estímulos fiscales propuestos para este 2021 son:

- Estímulos por la adquisición o importación de diésel o biodiésel para actividades agropecuarias o silvícolas, así como el de transporte terrestre, público o privado, de carga o pasajeros; el esquema de acreditamiento se limita exclusivamente contra el ISR causado por el contribuyente en el ejercicio fiscal. En este sentido, no es posible acreditar dichos estímulos contra el ISR retenido a terceros y en los pagos provisionales de este impuesto.
- Se exige el pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural.
- Estímulo del acreditamiento del derecho especial sobre minería, solo para contribuyentes con ingresos menores a los 50 millones de pesos.
- Existe una reducción para efectos de la retención por intereses pagados a personas físicas residentes en México, que se calculará aplicando la tasa del 0.97% sobre el monto del capital.
- Se mantiene el estímulo fiscal en IVA e IEPS para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, aplicando determinados porcentajes por sector económico y tipo de bienes y sus reducciones correspondientes, dependiendo de los años tributados en el régimen.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

La propuesta de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) no es amplia, sin embargo, es importante, por el impacto que puede tener en el sector específico de donatarias, a quienes están dirigidas las modificaciones.

Personas morales con fines no lucrativos y donatarias

Programas de escuela empresa

Se propone la eliminación de los Programas Escuela Empresa como donatarias autorizadas. Lo anterior en virtud de que, según la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, en los 23 años que ha estado vigente este régimen, únicamente un Programa Escuela Empresa obtuvo autorización para recibir donativos deducibles, misma que fue revocada en el ejercicio fiscal de 2019. Asimismo, se destaca que, a la fecha, no existe ninguna solicitud de autorización en este rubro, por lo que ya no podrían considerarse más como donatarias autorizadas y por lo



consiguiente los donativos que se les otorguen ya no podrán ser deducibles, ni considerarse una deducción personal para las personas físicas.

Obtención de autorización para recibir donativos deducibles

Uno de los cambios más trascendentes es la propuesta de que, a partir del ejercicio fiscal de 2021, las personas morales que se dediquen a las siguientes actividades deberán contar con autorización para recibir donativos deducibles para tributar en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos:

- Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica.
- Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas.
- Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

Finalmente, se establece un régimen transitorio para que las personas morales que no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a la entrada en vigor de la reforma transiten al régimen general de las personas morales (Título II) y determinen el remanente distribuible al 31 de diciembre de 2020. En ambos casos puede ser catastrófico para este tipo de sociedades, ya que, al no entrar a las reglas de donatarias, generaran un ISR por el remanente distribuible, y en los casos en los que no se obtenga la autorización para ser donataria, todo su patrimonio quedaría afecto a las reglas de liquidación debiendo pasar a manos de otra donataria.

Remanente distribuible

Se propone que cualquier gasto no amparado con CFDI se considere como remanente distribuible.

Lo anterior, con la finalidad de que las personas morales con fines no lucrativos recaben el comprobante fiscal de sus operaciones, con lo que se pretende evitar la evasión por parte de quienes les enajenen bienes o presten servicios. Esta medida pondrá en un escenario complejo sobre todo a aquellas donatarias que realizan actividades asistenciales, en donde la obtención de un CFDI en muchas ocasiones es complicada, además los pagos que excedan de \$2,000.00 deberán hacerse con las formalidades de medios bancarios.



Causales de revocación de la autorización para recibir donativos

Se establecen como causales de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles, las siguientes:

- Que más del 50% de sus ingresos se obtengan de actividades no relacionadas con su objeto social. En este caso, no podrá volver a obtener la autorización para recibir donativos deducibles.
- Destinen su activo a fines distintos del objeto social por el que obtuvieron la autorización.
- No expedir los comprobantes fiscales que amparen los donativos recibidos o expedirlos como donativos deducibles para amparar cualquier otra operación distinta de la donación.
- Que las autoridades fiscales conozcan cualquier incumplimiento de las obligaciones o requisitos que establezca la LISR.
- Encontrarse en el listado definitivo de contribuyentes que realizan operaciones simuladas.
- Que los administradores, socios o asociados hayan participado en los últimos cinco años en la administración de alguna entidad a la que se le haya revocado su autorización.

Con esta medida, estarían limitando a un gran número de donatarias que han venido realizando actividades adicionales a los donativos para poder tener los recursos suficientes que les permitan cumplir con su fin u objeto social, lo cual podría poner en grave riesgo su continuidad.

Las personas morales no contribuyentes deben tener especial cuidado en conservar la autorización de DONATARIA AUTORIZADA para evitar que sus activos deban transferirse a otra donataria autorizada por el SAT; sugerimos tener un plan previsto para definir, en caso de ser necesario, a qué donataria transferir los activos.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

A partir del 1 de junio de 2020 entró en vigor el capítulo III BIS de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), denominado “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México”, mediante el cual se consideran contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado los extranjeros que prestan algunos servicios digitales a receptores, clientes o usuarios de estas plataformas que se encuentran en territorio nacional. Este capítulo ha tenido algunas modificaciones a través de reglas misceláneas en estos 8 meses de existencia en nuestra legislación, por lo que se pretende realizar los siguientes ajustes a este nuevo régimen en materia de IVA:

Servicios de intermediación – enajenación de bienes muebles usados

Se incluyen como sujetos al pago del impuesto al valor agregado los servicios de intermediación entre terceros a través de los cuales se enajenen bienes muebles usados.

Es importante destacar la congruencia de esta reforma, toda vez que la ENAJENACIÓN de bienes muebles usados se confirma como acto exento del IVA, mientras que la prestación de



servicios de intermediación que realiza la plataforma tecnológica debe ser gravada, mismos que por error se consideraron exentos en la reforma que entró en vigor en enero de 2020.

Obligaciones de los residentes en el extranjero con establecimiento en México que presten servicios digitales

Otro de los servicios digitales que a partir de la reforma fiscal 2020 se definieron como actos gravados para efectos de la LIVA, son los realizados por residentes en el Extranjero mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de Internet u otra red, mediante descarga o acceso a imágenes, películas, texto, video, audio, música, juegos, juegos de azar, noticias en línea, información sobre tráfico, pronósticos meteorológicos, páginas de citas, enseñanza a distancia, entre otros (NETFLIX, SPOTIFY, YOUTUBE, PRIME, etc.).

Este tipo de contribuyentes adicional a la obligación del pago del tributo en materia de IVA, tienen obligaciones como la de inscribirse al RFC, designar un representante legal en México, proporcionar domicilio en territorio nacional, ofertar con el precio de sus servicios el IVA en forma expresa y por separado y emitir a los receptores de los servicios el CFDI de la contraprestación pactada.

Otra de las obligaciones de estas plataformas es la de retener el IVA a las personas físicas que con su intermediación enajenen bienes, presten servicios o concedan el uso o goce temporal de bienes.

La retención del IVA será del 50% cuando las personas físicas cuenten con RFC y 100% cuando no se proporcione, de conformidad con el Artículo 18-J fracción II, inciso a) de la Ley del IVA.

El gobierno federal detectó que hay muchas plataformas residentes en el extranjero que no tienen establecimiento permanente en México y a las cuales les era incosteable cumplir con todos los requisitos establecidos para ellos en la reforma fiscal 2020.

Es por ello que se propone adicionar los artículos 18-D, con un tercer párrafo y 18-J, fracciones II, inciso a) con un segundo párrafo y la fracción III con un cuarto párrafo, para que estas plataformas digitales de intermediación puedan realizar la retención del 100% del IVA cobrado cuando presten sus servicios de intermediación a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, ya sea personas físicas o morales, independientemente que proporcionen o no la clave del RFC, del enajenante o prestador del servicio.

Con esta reforma se pretende liberar a estas plataformas de la obligación de proporcionar al SAT diversa información de los residentes en el extranjero sin establecimiento en México. Sin embargo, persiste la obligación de emitir los CFDI correspondientes cuando así se los soliciten.

Inclusión del IVA en el precio ofertado

La LIVA establece la obligación para las plataformas digitales de intermediación de publicar en forma expresa y por separado, el impuesto al valor agregado correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios por los enajenantes.



Derivado de diversos problemas operativos para cumplir con la obligación anteriormente mencionada, se propone la opción de publicar el precio ofertado para los bienes o servicios, incluyendo el impuesto al valor agregado, siempre que se publique con la leyenda “IVA incluido”.

Bloqueo de servicios digitales por incumplimiento

Uno de los cambios más importantes en materia de IVA es la propuesta de establecer un mecanismo de control para que cuando los contribuyentes prestadores de servicios digitales residentes en el extranjero sin establecimiento en México incurran en omisiones fiscales graves tales como, no inscribirse en el RFC, no designar un representante legal, no emitir y enviar vía electrónica a los receptores de los servicios los comprobantes correspondientes al pago de las contraprestaciones, se pueda llevar a cabo el bloqueo de acceso a Internet de sus servicios, por conducto de los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones en México.

Este bloqueo de servicio se realizará por parte del concesionario una vez emitida la orden por parte de la autoridad; tendría un plazo de 5 días para ejecutarla.

Antes del proceso anterior se está proponiendo un procedimiento para el desahogo del derecho de audiencia, que consiste en notificar al contribuyente la resolución que determine el incumplimiento de obligaciones que dan lugar al bloqueo, dándole un plazo 15 días con opción a prórroga de otros 5 días, para que cumpla con las obligaciones omitidas o bien para aclarar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación que desvirtúe las aseveraciones hechas por la autoridad.

Si el contribuyente no designa domicilio, ni representante legal, esta notificación se podrá realizar a través del DOF.

Una vez aportadas las pruebas, la autoridad tiene un plazo de 15 días para valorar las pruebas y/o manifestaciones realizadas y notificar la resolución al contribuyente. Si el contribuyente no acredita el cumplimiento de las obligaciones requeridas por parte de la autoridad, se procederá a emitir la orden de bloqueo antes mencionada.

El SAT deberá publicar en su página oficial y en el DOF el nombre del proveedor y la fecha en la cual se inicia el bloqueo del servicio. Una vez que el contribuyente cumpla con las obligaciones que dieron origen al bloqueo, el SAT mediante resolución deberá emitir una orden de desbloqueo al concesionario de la red pública de telecomunicaciones para que en un plazo máximo de 5 días reestablezca el servicio.

Este proceso solo podrá ser ordenado por el Administrador General del SAT.

Servicios profesionales de medicina

Se propone que los servicios médicos prestados por instituciones de asistencia o beneficencia privada, se exenten del pago del impuesto del valor agregado, homologando la norma a la establecida para las asociaciones o sociedades civiles.



Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Cuotas complementarias para combustible automotriz

Respecto a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se propone una reforma no muy clara y pareciese que puede dar lugar a una controversia legal, ya que el ejecutivo propone incorporar cuotas complementarias que serán dadas a conocer por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante acuerdos que se publicarán a través del DOF; estas cuotas implicarán ajustes a las ya previstas en el artículo 2, fracción I, inciso D) de la LIEPS; se darán a conocer de manera semanal y anticipadas estableciendo su periodo de vigencia. Hasta en tanto se haga la publicación de nuevas cuotas aplicables, se continuará aplicando aquéllas que se han dado a conocer por última vez.

Se establece que las cuotas complementarias serán determinadas conforme un esquema que contempla considerar la evolución observada en las referencias internacionales y el tipo de cambio.

Revisando la fórmula para la determinación de la cuota complementaria, se advierte que la medida es eminentemente recaudatoria, porque al disminuir los precios internacionales del crudo, se incrementa la cuota complementaria, mientras que, al aumentar los precios internacionales, la cuota solamente puede llegar a cero, manteniéndose la cuota base, lo cual tiene el efecto de incrementar la recaudación.

Ley Federal de Derechos

Servicios Aduaneros

Mediante la reforma a la Ley Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, se incorporaron las figuras de “agencia aduanal” y “mandatario de la agencia aduanal” como opciones para que los importadores y exportadores puedan llevar a cabo el despacho aduanero.

En ese sentido, se establece el monto de derechos a pagar por concepto de la autorización de las figuras indicadas anteriormente.

Asimismo, y en congruencia con las concesiones, se aclara que el pago de derechos se realiza por concepto de almacenaje, manejo y custodia de las mercancías y no solo el almacenaje como anteriormente se contemplaba.

Con esto el ejecutivo pretende ampliar la base del cálculo del derecho con estos conceptos adicionales, lo que la convierte en una reforma eminentemente recaudatoria.

Servicios en materia de Normas Oficiales y Control de calidad

Se propone establecer un cobro por la recepción y estudio de la solicitud, dictamen y, en su caso, la autorización de prórroga de etiquetado por inexactitud de datos.



Autotransporte Federal

Se propone derogar del derecho por los servicios relacionados con la expedición del permiso para la operación y explotación del servicio de autotransporte federal para el caso de unidades de arrastre tanto en su modalidad presencial como por medios electrónicos.

Minería

Con la finalidad de dar claridad a la norma y cerrar la puerta a la evasión, se propone reformar los artículos 268 y 270 de la LFD, para precisar que los adquirentes de derechos derivados de una concesión minera son sujetos al pago del derecho especial y extraordinario sobre minería por la obtención de ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva aún y cuando no sean los titulares de la concesión.

Por otra parte, se propone derogar el beneficio que se ha otorgado a los citados concesionarios, consistente en el acreditamiento del pago del derecho sobre minería a que se refiere el artículo 263 de la LFD contra el derecho especial sobre minería.

Código Fiscal de la Federación

La reforma fiscal 2020 fue una de las más agresivas en material de combate a la delincuencia organizada y combate a la evasión fiscal, sin embargo, algunas de las propuestas realizadas por el ejecutivo quedaron en el camino tras la discusión en la cámara de diputados y la de senadores; el proyecto presentado para 2021 contempla de nuevo mayoría de las propuestas que el año pasado quedaron en el tintero. Incluye algunas muy controversiales sobre las cuales seguramente se centrará la discusión en el honorable Congreso de la Unión. A continuación, las propuestas más importantes.

Regla general antiabuso

Actualmente, el CFF establece que la expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente, sin embargo, se propone modificar la disposición relativa a la regla general antiabuso, para precisar que los efectos fiscales derivados de dicha disposición se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, con independencia de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previsto en el CFF.

Lo anterior, se señala que es con el fin de brindar certidumbre jurídica a los contribuyentes, así como para no obstaculizar las facultades de las autoridades competentes para investigar y sancionar penalmente cualquier delito fiscal derivado de una incorrecta interpretación de la norma.

Buzón tributario

Con la finalidad de dar certeza jurídica al contribuyente, se propone establecer que el horario de la Zona Centro de México sea el que rija la operación del buzón tributario, dejando atrás confusiones en los vencimientos de plazos de procesos administrativos



Enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades

Se propone modificar el concepto de enajenaciones a plazo regulado dentro de la disposición relativa a la enajenación de bienes, para aclarar que también se efectúa la enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades cuando se emita un comprobante fiscal simplificado, así como para precisar el tipo de enajenaciones a plazo que regula dicha disposición. Así mismo, se señala que también es enajenación a plazos cuando esta se efectúe con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes, el plazo pactado exceda de 12 meses y por la misma se hubiese expedido un comprobante simplificado, aclarando con ello diversas interpretaciones no favorables al contribuyente en los años recientes.

Escisión de sociedades

Se propone considerar a la escisión de sociedades como enajenación cuando dé lugar a la creación de conceptos o partidas en el capital contable de la sociedad escidente, escindida o escindidas, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable antes de la escisión, limitando con ello algunos efectos que hasta este ejercicio venía aprovechando el contribuyente en la realización de este proceso.

Verificación de datos de identidad

Se propone incluir como parte de los servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas, el servicio de verificación de identidad de los usuarios con objeto de fortalecer la facultad de verificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identidad electrónica, considerando la información biométrica (huellas dactilares, iris y rostros) que ha venido recabando el SAT a través del proceso de acreditación de identidad en la entrega del certificado de firma electrónica avanzada.

Cancelación y restricción temporal de certificados de sello digital

Se propone dejar sin efectos los certificados de sello digital de los contribuyentes que en un plazo de cuarenta días hábiles no subsanen las irregularidades detectadas, o bien, desvirtúen las causas que motivaron la restricción temporal del uso de certificado de sello digital para la expedición de CFDI, así como cuando la autoridad detecte que no desvirtuó la presunción por la transmisión indebida de pérdidas fiscales y por lo tanto se encuentra en el listado correspondiente.

Asimismo, se propone ampliar el plazo para que las autoridades fiscales resuelvan las solicitudes de aclaración presentadas por los contribuyentes en relación con este procedimiento, de tres a diez días.

Mensajes de interés

Se propone que el SAT, a través del Buzón Tributario esté facultado a enviar “mensajes de interés” a los contribuyentes, los cuales, de acuerdo con la exposición de motivos, tendrán la finalidad de informar acerca de beneficios, facilidades, invitaciones a programas, aspectos relacionados con su situación fiscal e información útil para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.



Adicionalmente, se propone que, con la finalidad de que dicha información recibida en el Buzón Tributario sea revisada dentro de los tres días siguientes establecidos en el CFF, se pueda enviar un mensaje a cualquiera de los medios de contacto que el contribuyente haya proporcionado al SAT.

Devoluciones

Uno de los temas más complejos de los últimos años en la relación contribuyente-fisco, son los procesos de devolución de saldos a favor, mismo que se agudizó desde la eliminación de la compensación universal, estableciendo una gran cantidad de requisitos que deben ser cubiertos por el contribuyente, incluyendo solicitudes de información adicional, creando un calvario para cumplir a satisfacción de la autoridad; pues bien, la iniciativa propone establecer como una causal para tener por no presentada la solicitud de devolución, cuando los contribuyentes o su domicilio no estén localizados por el SAT. Lo anterior, es una herramienta que la autoridad fiscal pretende tener con la finalidad de regularizar la situación del domicilio de ciertos contribuyentes. Es importante resaltar que también se propone señalar que cuando se tenga por no presentada la solicitud de devolución que corresponda, la misma no se considerará una gestión de cobro que interrumpa la prescripción de la obligación de devolución.

Por otro lado, con la finalidad de abonar a la simplificación administrativa y optimización en el uso de recursos públicos, se propone que en los casos en los que un mismo contribuyente ingrese más de una solicitud de devolución de la misma contribución, las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación por cada solicitud que realice el contribuyente o un solo ejercicio de facultades de comprobación por la totalidad de las solicitudes presentadas.

También se propone aumentar el plazo para emitir la resolución que se derive de un ejercicio de facultades por virtud de una solicitud de devolución de diez a veinte días hábiles. Es importante mencionar que mediante disposiciones transitorias se establece que para aquellos procedimientos de devolución que se encuentren en trámite a la entrada en vigor de las nuevas disposiciones y se les hayan iniciado facultades de comprobación para verificar su procedencia, la resolución se emitirá conforme al plazo de diez días hábiles previsto en el CFF vigente.

Responsabilidad solidaria

En congruencia con la reforma efectuada en materia de escisión de sociedades, se modifica el supuesto de responsabilidad solidaria para adecuarlo a dicho cambio.

En adición, se propone un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria sobre el residente en México que mantenga operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero cuando éstos constituyan establecimiento permanente en México. Es importante acotar que esta responsabilidad no excederá de las contribuciones que, con relación a tales operaciones hubiera causado dicho residente en el extranjero como establecimiento permanente en el país.



Inscripción en el RFC

A partir del ejercicio fiscal de 2020, se estableció una nueva obligación para las personas morales, consistente en presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados.

Al respecto, se propone ampliar los supuestos antes señalados incluyendo a asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos bajo la cual se constituyen.

También se propone que la autoridad fiscal pueda suspender o disminuir las obligaciones que los contribuyentes tengan ante el RFC, cuando se confirme en sus sistemas o con información de otras autoridades o de terceros que no han realizado alguna actividad en los tres ejercicios previos.

Finalmente, se propone que los contribuyentes que presenten aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo, por cese total de operaciones o por fusión de sociedades, deberán cumplir, además de lo establecido en reglas de carácter general, con los siguientes:

- No estar sujeto a ejercicio de facultades de comprobación, ni tener créditos fiscales a su cargo.
- No aparecer en los listados de EFOS y EDOS establecidos en el CFF.
- Que su ingreso declarado y el impuesto retenido, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivas o anuales concuerden con los señalados en los CFDI's emitidos, expedientes, documentos o bases de datos del SAT.

Recomendamos realizar una conciliación mensual entre los CFDI's emitidos, para evitar que por errores en la expedición se incurra en esta infracción; hemos observado casos en los que los PAC's cometen errores al expedir CFDI's erróneos y enseguida expiden otro para corregir, sin cancelar el anterior, o expiden varios por error y eso ha originado severos problemas al contribuyente.

Es importante resaltar que, en estos casos, el SAT emitirá reglas de carácter general, para que estos contribuyentes no estén obligados a la presentación de declaraciones mientras se encuentren en el proceso de cancelación del RFC.

Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

Dentro de las obligaciones del contribuyente el CFF establece que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones, deberán solicitar el CFDI respectivo.

Al respecto, se propone incluir a los contribuyentes que realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por internet, exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, entre los obligados a solicitar el CFDI respectivo.



Asimismo, se propone aclarar que cuando no se cuente con el RFC del contribuyente para la emisión del CFDI correspondiente, se considerará que la operación fue celebrada con el público en general.

Finalmente, se propone que para las contraprestaciones que no se pagan en una sola exhibición, que se hagan de manera diferida, como pago parcial o como anticipo, se deberá emitir un CFDI por el total de la contraprestación y uno por cada uno del resto de los pagos que se efectúen con posterioridad.

Conservación de la contabilidad

Se propone adicionar como parte de la documentación que deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate, la información y documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación.

Además, deberá conservarse la siguiente documentación:

- Tratándose de actas de asamblea donde consten aumentos de capital, se deberán conservar también los estados de cuenta bancarios si el aumento es en numerario, o bien, los avalúos correspondientes en el caso de pagos en especie o con motivo de un superávit derivado de revaluación de bienes de activo fijo.
- En el caso de aumentos por capitalización, se deberán conservar las actas donde consten dichos actos, así como los documentos que certifiquen la existencia contable del pasivo y el valor correspondiente del mismo, los cuales deberán cumplir con los requisitos que serán establecidos mediante reglas de carácter general.
- En el caso de disminución de capital social mediante reembolsos a socios, se deberán conservar los estados de cuenta bancarios en los que conste dicha situación.
- En el caso de disminución de capital social mediante liberación concedida a socios, se deberán conservar las actas de suscripción, de liberación y de cancelación de las acciones, según corresponda.
- En el caso de fusión o escisión de sociedades, además se deberán conservar los estados de situación financiera, estado de variaciones en el capital contable, papeles de trabajo de la determinación de la CUFIN y de la CUCA, correspondientes al ejercicio inmediato anterior y posterior a aquel en que se haya realizado la fusión o escisión que corresponda.
- En el caso de constancias que emitan las personas morales al distribuir dividendos o utilidades, además se deberán conservar los estados de cuenta bancarios en los que conste dicha situación.

En los casos en que la autoridad se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación respecto de ejercicios en los que se disminuyan pérdidas fiscales o se reciban cantidades por concepto de préstamos, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que



acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal, así como la documentación comprobatoria del préstamo.

Finalmente, se propone que en los ejercicios fiscales en los que se distribuyan dividendos o utilidades, existan reducciones de capital, o se reembolse o envíen remesas de capital en términos de la LISR, el contribuyente estaría obligado a proporcionar la documentación e información que soporte el saldo origen y los movimientos de la CUFIN, CUCA o de cualquier cuenta fiscal o contable involucrada en la operación, independientemente de los ejercicios en los que se hayan generado dichos saldos.

Aseguramiento precautorio

Este punto es uno de los más controversiales de la reforma, ya que su modificación es sustancial respecto del proceso que actualmente debe seguir la autoridad en el aseguramiento precautorio.

En este proyecto, el ejecutivo propone practicar el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación también a los terceros relacionados con los contribuyentes y responsables solidarios, pretendiendo que sea equivalente hasta por la tercera parte del monto de las operaciones realizadas entre el tercero relacionado y el contribuyente o responsable solidario, sin dejar en claro a quien se refiere con “terceros relacionados” con el contribuyente, situación grave en materia de seguridad jurídica.

Aunque esta medida se ejercería un vez agotadas las medidas de apremio contempladas en el artículo 40 del CFF, que se trata de ejercicio de la fuerza pública y la imposición de multas; en general se aplicaría cuando se obstaculice el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, también en los casos en que no se demuestre estar inscritos ante el RFC, cuando haya riesgo inminente de desaparición de contribuyente en el curso de una auditoría y cuando se tengan bebidas alcohólicas sin los marbetes y precintos.

Otro de los puntos graves de esta reforma, consiste en cambiar el orden de prelación del aseguramiento precautorio, comenzando con los depósitos bancarios, seguido de las cuentas por cobrar, dinero y metales preciosos, bienes inmuebles, bienes muebles, negociación, derechos de autor y obras artísticas, colecciones científicas, joyas, entre otros.

Del mismo modo, se propone precisar el procedimiento y plazos del aseguramiento precautorio; se busca que las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamos no puedan negar al contribuyente la información relativa a la autoridad que ordenó la práctica del aseguramiento.

Finalmente, respecto a este tema, el ejecutivo pretende adicionar a este proceso que los bienes o la negociación de los contribuyentes responsables solidarios o terceros relacionados con ellos queden asegurados desde el momento mismo en que se designen como tales en la diligencia por la que se practique el aseguramiento precautorio, incluso en los casos en que posteriormente se ordene anotarse o inscribirse ante otras instituciones, organismos, registros o terceros.



Visitas Domiciliarias

Dentro del proceso de visitas domiciliarias, se pretende adicionar que, si al cierre del acta que se levante, el visitado o la persona con la que se atendió la diligencia o los testigos se niegan a firmarla o recibirla, el hecho se asentará en la misma, sin que esa circunstancia afecte su validez y valor probatorio, dando por concluida la diligencia.

Uso de tecnología

Una de las modificaciones que ha causado revuelo entre los ciudadanos, es la propuesta del ejecutivo para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) pueda utilizar tecnología como cámaras, grabadoras, celulares, y otras similares para recabar información sobre los contribuyentes durante las visitas domiciliarias. Se plantea que al considerar que la tecnología es una parte fundamental para el mejor ejercicio de sus atribuciones, es importante que la autoridad pueda hacer uso de dichas herramientas para recabar información que sirva como constancia de hechos.

También se deberá permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados, de conformidad con lo que establece el artículo 45 del CFF.

Es muy importante señalar que el personal del SAT que obtenga la información estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y los datos suministrados por el contribuyente o terceros, así como la información obtenida en la visita domiciliaria, situación que es la más preocupante para los contribuyentes ya que nada garantiza esta premisa, sobre todo cuando no hay reglas claras sobre los equipos que se utilizaran para ello, si serían del Estado o del auditor, si el auditor puede extraer imágenes de estos dispositivos, como se resguardaría esta información, entre muchas otras preguntas que quedan sin respuesta.

Visitas domiciliarias específicas

Se considera, para fines de los actos de fiscalización, incorporar las oficinas, bodegas, almacenes del contribuyente o cualquier otro lugar donde se realicen actividades administrativas, y ahora con “la nueva normalidad” pudiese quedar incluido el domicilio particular del personal que esté realizando “home office”; la autoridad solamente ejercerá estas facultades cuando se trate de visitas domiciliarias para verificar la expedición de CFDI’s, verificación de operación de máquinas registradoras, envases o recipientes de bebidas alcohólicas, cajetillas de cigarrillos, legal posesión de mercancías de procedencia extranjera y revisiones electrónicas.

Revisión del dictamen

Dentro de las modificaciones relativas al dictamen fiscal, se podrá requerir al contador público para que comparezca a fin de realizar las aclaraciones necesarias a juicio de la autoridad, respecto de los papeles de trabajo utilizados en la elaboración del dictamen. Aclarando que será únicamente el contador quien pueda comparecer, no permitiéndose la representación legal en este caso. Además, la revisión de papeles de trabajo no podrá exceder de seis meses



contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de exhibición de los papeles de trabajo.

Revisiones electrónicas en materia de comercio exterior

Se está proponiendo un ajuste al plazo que tiene la autoridad respecto a este tipo de revisiones, debiendo concluir el procedimiento de revisión electrónica dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en los casos de materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años, y solo en aquellos casos en los que se haya solicitado una compulsión internacional.

Reserva de información y datos del contribuyente

Se propone exceptuar a la autoridad del "secreto fiscal", cuando la solicitud de información provenga de una investigación de hecho que la Ley señale como delito siempre y cuando la misma la efectúe el Ministerio Público y la Policía.

Presunción de transmisión indebida del derecho a la disminución de pérdidas fiscales

Se pretende adicionar un nuevo supuesto en la presunción de transmisión indebida de pérdidas, cuando el contribuyente obtenga estas pérdidas y se localicen deducciones cuya contraprestación están amparadas con la suscripción de títulos de crédito o cualquier otra figura jurídica, y la obligación adquirida se extinga mediante una forma distinta a las previstas para efectos de las deducciones de las señaladas en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Adicionalmente cuando el contribuyente haya agotado el proceso para desvirtuar los hechos detectados por la autoridad o para corregir su situación fiscal, y este no lo haya hecho, la autoridad estará en posibilidades de ejercer sus facultades de comprobación. Aunado a lo anterior, y sin perjuicio de las sanciones que en su caso establece el CFF, se considerará un acto simulado para efectos penales.

Acuerdos conclusivos

Derivado de los largos plazos tomados por los contribuyentes y en mucho de los casos solo con la finalidad de no pagar las contribuciones o extender el momento del pago según la exposición de motivos, se pretende acotar el límite para promover el acuerdo conclusivo a los 15 días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final o se haya notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional.

Así mismo, se propone establecer que no procede la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo en los siguientes casos:

- Cuando ya se encuentra en vías de notificación la resolución determinante del crédito fiscal.
- Respecto de las facultades de comprobación que se ejercen en materia de devoluciones, compulsas y cumplimentación de resoluciones y sentencias.



- En aquellos casos en que los solicitantes sean EFOS presuntos o definitivos.

Multas relacionadas con precios de transferencia

Se propone adicionar una Fracción V al artículo 75 del CFF, pasando las actuales V y VI a ser VI y VII, debido a que a nivel internacional las multas relacionadas con precios de transferencia suelen ser más altas que las que se refieren a omisiones de pagos.

Por lo anterior, en virtud de la gravedad del incumplimiento antes mencionado, este tipo de sanciones debe ser distinto del resto según la Iniciativa presentadas por el ejecutivo.

Además, se propone derogar el penúltimo párrafo del artículo 76 del CFF, para eliminar la posibilidad de tener acceso a la reducción del 50% tratándose de multas relacionadas con infracciones en materia de precios de transferencia.

Con esto la autoridad pretende incrementar la percepción de riesgo a los contribuyentes y motivar el cumplimiento a las normas tributarias en este rubro.

De acuerdo con la percepción del ejecutivo, los contribuyentes en la última década han ganado mucha experiencia en los temas relacionados con precios de transferencia, lo que hace innecesario mantener un tratamiento lenitivo para las conductas violatorias.

Presunción de contrabando

Se adiciona como supuesto considerado contrabando, la omisión del retorno, transferencia o cambio de régimen aduanero, de maquinaria y equipo importado temporalmente al amparo del Programa IMMEX.

Documentos en idioma distinto al español

Los contribuyentes que presenten cualquier tipo de información y documentación en idioma distinto al español, al tramitar el recurso de revocación, deberán adjuntar la debida traducción.

Plazo para cumplimentar resoluciones

Se establece nuevo plazo para que la autoridad fiscal dé cumplimiento a la resolución del recurso de revocación; se propone que empiece a correr a partir de que hayan transcurridos 30 días (actualmente son 15 días); la finalidad es homologar el plazo para la autoridad, en relación con el que tiene el contribuyente para impugnarla mediante recurso de revocación.

Notificación personal

Se establece la posibilidad de fijar el citatorio en el acceso principal del lugar donde se practique una notificación personal cuando haya negativa a recibirlo y la posibilidad de recabar constancia de ello utilizando herramientas tecnológicas.

Asimismo, se establece que, si el día fijado en el citatorio no se atiende la diligencia, ésta podrá ser efectuada mediante buzón, correo ordinario, telegramas, estrados o edictos.



Notificación por estrados

Se propone un ajuste al plazo de publicación de las notificaciones por estrados disminuyéndolo a 6 días y se tendrá por fecha de notificación el séptimo día contado a partir del siguiente al de la fijación en estrados.

Garantía del interés fiscal (Embargo en la vía administrativa)

Uno de los hechos muy comunes que se da en los embargos en la vía administrativa, es el de garantizar con la negociación, sin embargo, esta propuesta pretende modificar la norma para establecer que el embargo en la vía administrativa solo procederá sobre bienes muebles tangibles e inmuebles, excluyendo del mismo a los predios rústicos y negociaciones, situación muy desfavorable para los contribuyentes.

Conclusiones

Aunque se mantiene la postura de no establecer nuevos impuestos, ni incrementar tasas y tarifas, la iniciativa de reformas que se propone tiene características eminentemente recaudatorias.

El SAT fortalece sus facultades de ejecución en la recuperación de créditos fiscales y las de fiscalización.

Es lamentable que las prácticas de evasión y elusión de algunos contribuyentes provoquen el endurecimiento de las disposiciones para todos, “pagando justos por pecadores”, incorporando mayor discrecionalidad y debilitando con ello la seguridad jurídica, contrario a la presunción de buena fe y anulando las disposiciones que pretenden mejorar la confianza de la autoridad hacia los contribuyentes.

Preocupante la falta de claridad en la utilización de la tecnología por parte de las autoridades, sin considerar reciprocidad para que el contribuyente tenga también la posibilidad de tener y mantener evidencia visual y auditiva de los actos de autoridad, que tampoco está prohibida.