

**TEMAS FISCALES 2021**

---

**Directorio**

---

**C.P.C. Diamantina Perales Flores**  
**Presidente del Comité Ejecutivo Nacional 2020-2021**

**C.P.C. Laura Grajeda Trejo**  
**Vicepresidente General**

**C.P.C. Mario Alberto Meza Alfaro**  
**Presidente de la región Centro Istmo Peninsular**

**C.P.C. Daniel Echeverría Arceo**  
**Vicepresidente Regional**

**C.P.C. Sergio Vásquez Pacheco**  
**Vicepresidente Fiscal de la Región**

**C.P.C. Ricardo Mellado López**  
**Presidente de Comisión Fiscal Regional**

**C.P.C. José Carlos Cervantes Iriarte**  
**Secretario de Comisión Fiscal Regional**

**ÍNDICE**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
<b>REFORMAS AL PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS</b>	<b>4</b>
<b>NUEVAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN MATERIAL DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.</b>	<b>9</b>
<b>CUOTAS PATRONALES DEL IMSS: SU PAGO Y DEBIDO REGISTRO CONTABLE, INDISPENSABLE PARA SU DEDUCIBILIDAD</b>	<b>15</b>
<b>EL SOBRESEIMIENTO Y LOS DERECHOS HUMANOS.</b>	<b>20</b>
<b>“EL BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO DEL ART. 5-A DEL CFF”</b>	<b>22</b>
<b>REFORMA FISCAL DONATARIAS AUTORIZADAS 2021</b>	<b>39</b>
<b>REFORMA FISCAL PLATAFORMAS DIGITALES 2021</b>	<b>53</b>



## Introducción

En el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos es importante poder compartir información de utilidad en el perfil Fiscal, por lo cual, la comisión Fiscal de la Región Centro Istmo Peninsular, se da a la tarea de emitir este boletín informativo, con la intención de que sea un material de apoyo para el mejor cumplimiento de las normas fiscales, emitiendo criterios, vivencias en práctica profesional de carácter personal.

Seguimos observando que en la reforma de cada ejercicio en materia fiscal se encamina a un mayor control en nuestra materia fiscal, con la finalidad de segur adaptando aquellas acciones del proyecto BEPS (**B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting), generado por la OCDE para los países miembros. En gran medida está resultando, sin embargo, considero que se continúa presionando al contribuyente cautivo ejerciendo una presión importante para el cumplimiento y el pago de las contribuciones. Pues ahora con esta pandemia que la humanidad está atravesando, nos percatamos que varios entes económicos de distintos giros se siguen afectando y terminan cerrando unidades de negocio que son necesarias para la actividad financiera del estado.

Por tal razón es sumamente necesario seguir preparándonos y que este material sea de utilidad para tener en determinado momento una óptica más amplia para determinados casos específicos y poder contribuir de la mejor manera.

La Región Centro Istmo Peninsular, tiene el compromiso de tener una mejora continua la cual nos fue encomendada en el terreno fiscal, de tal suerte que se compromete para colaborar y compartir el conocimiento correspondiente.

“El poder del Individuo radica en tener información y se congratula al compartirla”  
(Ricardo M.L.)

**C.P.C. Y M.I. RICARDO MELLADO LÓPEZ**

**Colegio de Contadores Públicos del Estado de Tlaxcala A.C.**

**Presidente de Comisión Fiscal**



### **REFORMAS AL PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS**

Una de las noticias mejor recibida por los contribuyentes en los últimos veinte años, fue el surgimiento en el derecho tributario mexicano federal de un organismo autónomo encargado de la protección y defensa de sus intereses, mismo que fue denominado “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente” (**Prodecon**).

Este organismo, también conocido como “el ombudsman fiscal mexicano” inició operaciones el 1° de septiembre de 2011 y desde su creación ha sido objeto de diversas controversias como, la acción de inconstitucionalidad interpuesta por el ejecutivo en contra de la ley orgánica que rige a dicha institución, así como del comentario generalizado de los contribuyentes que aducen la falta de herramientas legales de la Prodecon, para exigir a la autoridad fiscal el debido cumplimiento de sus criterios técnicos y de la sujeción estricta a la ley en cada uno de los actos que en materia tributaria llevan a cabo.

No obstante, es innegable en todos estos años, que la mayoría de sus funcionarios luchan por el objetivo último de esta institución, que consiste en lograr derribar las barreras que surgen en la relación jurídica tributaria del estado y sus gobernados, para que éstos últimos tengan acceso a la justicia pronta y expedita, lo cual constituye un derecho tutelado por nuestra Carta Magna; lo anterior, a través de asesorías y consultas; o bien mediante la representación legal y defensa; de igual manera mediante la recepción de reclamaciones y quejas, o bien, con su intervención como mediador para procurar la obtención de acuerdos conclusivos derivados del ejercicio de facultades de comprobación, esto en cumplimiento de la tendencia internacional de evitar la judicialización de los casos y encaminar el uso de medios alternativos de solución de controversias, en la especie, en la materia tributaria federal en nuestro país.



Con relación a estos acuerdos, la Procuraduría a solicitud del gobernado, inicia el procedimiento; se le da a conocer la pretensión del contribuyente a la autoridad

fiscal y se le emplaza para que dé a conocer su postura ante la petición, su actuación es la de un mediador imparcial en búsqueda de la heterocomposición entre la autoridad y el contribuyente para finiquitar la controversia.

Estos procedimientos se deben caracterizar por la flexibilidad, la buena fe y la gratuidad.

Con la llegada de la actual administración federal, se ha visto seriamente complicada el ejercicio de las funciones de esta procuraduría, al grado que para el ejercicio 2020 sufrió un recorte presupuestal en más de un 75% de sus gastos de operación, lo cual significó una reducción de más de 186 millones pesos, afectándose las partidas de servicios generales, así como la de materiales y suministros, provocando el cierre de varias de sus delegaciones.

Por si fuera poco, el 8 de diciembre de 2020 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene entre muchos cambios, diversas reformas en las normas sustantivas que rigen el procedimiento de los acuerdos conclusivos, que en una apreciación personal, tienden a limitar aún más la actuación de esta procuraduría y distan de lo que la exposición de motivos señala como razones fundamentales del porqué de estas adecuaciones, como son la simplificación administrativa y la seguridad jurídica.



Así las cosas, se reforma el artículo 69-C del ordenamiento en comento para limitar el plazo de interposición de éste útil procedimiento, para establecer que el contribuyente podrá solicitarlo en cualquier momento a partir del inicio de las facultades de comprobación, pero solo hasta veinte días posteriores a la emisión del acta final, en el caso de visitas domiciliarias; de la notificación del oficio de

observaciones, tratándose de las conocidas como “revisiones de gabinete”, al solicitarse información al contribuyente para ser valorada en las oficinas de la autoridad; o de la notificación de la resolución provisional, derivada de una revisión electrónica.

Con ello se acota el plazo otorgado al contribuyente para acudir a la Prodecon en búsqueda del acuerdo conclusivo con la autoridad, ya que con anterioridad al 01 de enero de 2021 se podía iniciar hasta antes de la notificación del oficio liquidatorio definitivo que deriva del ejercicio de facultades de la autoridad.

A la par con lo anteriormente señalado, se adiciona un tercer párrafo al artículo en comento, para establecer causales de improcedencia para la solicitud de un acuerdo conclusivo, en total son cinco y se refieren a los siguientes casos:

- I. En relación al ejercicio de facultades de comprobación que se lleven a cabo con el objeto de verificar la procedencia de la solicitud de devolución de un saldo a favor o del pago de lo indebido, que se esté llevando a cabo en términos de lo dispuesto en los artículos 22 y 22-D del Código fiscal de la Federación. Con esta precisión queda claro que la procedencia o no de la devolución de cantidades en favor de los contribuyentes no es materia de acuerdo conclusivo.



- II. Cuando se trate del ejercicio de facultades de comprobación a través de compulsas a terceros en términos de las fracciones II, III o IX del artículo 42 de este Código. (visitas domiciliarias, requerimiento de información para revisión en las oficinas de la autoridad o revisiones electrónicas). Estas compulsas son fuente de información para las autoridades como medio auxiliar para conocer la situación fiscal de un contribuyente revisado.
  
- III. Respecto de actos derivados de la cumplimentación a resoluciones o sentencias. Con esto se limita la posibilidad de acudir al acuerdo conclusivo cuando se esté en presencia de actos producto del cumplimiento de mandamiento resultantes de una resolución, por ejemplo del recurso de revocación o de una sentencia como puede ser de las dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; las cuales son factible que surjan cuando la autoridad incurre en algún vicio formal durante el ejercicio de facultades de comprobación que conlleva, ya sea a la revocación o a la nulidad de la resolución combatida para efectos, de que con respecto a sus facultades discrecionales, se reponga el procedimiento y se emita una nueva resolución determinante.

Pensemos en una visita domiciliaria en la que no se dio a conocer al visitado el resultado de una compulsas en términos del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, se otorga la nulidad para efectos; en consecuencia, la autoridad decide reponer el procedimiento, cumple con lo dispuesto en la norma y emite de nuevo la última acta parcial; hasta antes de la vigencia de la reforma el contribuyente hubiera podido acudir al acuerdo conclusivo y ejercer su derecho de condonación de multas, pero con la nueva disposición esto ya no será posible.



IV. Cuando haya transcurrido el plazo de veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso en concordancia con la reforma al segundo párrafo del plazo de interposición.

V. Tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refieren el segundo y cuarto párrafos, este último en su parte final, del artículo 69-B de este Código. Esta causal resulta en una acción más del

legislador tendiente a combatir la ilegal práctica de expedir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistente, ya que a los sujetos que se les ubique en los listados provisionales o definitivos a los que se refiere el artículo 69-B del ordenamiento que nos ocupa no podrán acudir al procedimiento conclusivo por el ejercicio de facultades de comprobación que se les pudiera efectuar en los términos del artículo 42 del código tributario, ya que por el hecho de estar en los listados no será procedente la solicitud que efectúe. En lo que se refiere a su inclusión a los listados nunca ha sido materia de acuerdo conclusivo.

De la mano con estas reformas, el 13 de enero de 2021 se publicaron diversas adecuaciones a los lineamientos emitidos por la procuraduría en atención a las reformas antes citadas y que entraron en vigor el día primero de enero de 2021.



En conclusión, la Prodecon en sus estadísticas señala que el contribuyente de manera creciente ha acudido a solicitar este tipo de solución de controversias y que la eficiencia para lograr el acuerdo entre las partes oscila aproximadamente en un 70%; por lo que considero, que en lugar de acotar este derecho, se debe de fomentar su uso, mejorar los procedimientos, dotar de mayor fuerza legal a la figura y a la institución para buscar imparcialmente el acceso a la justicia tributaria, sin obstáculos y a la brevedad posible, en vez de limitar el ejercicio de este derecho que ayuda a los contribuyentes y al estado mismo ya que a través de estos mecanismos también se logra la recaudación.

**C.P.C. Enrique Lorenzo Salazar Durán**  
**Colegio de Contadores Públicos de Yucatán**

## **Nuevas facultades de las Autoridades Fiscales en material del Registro Federal de Contribuyentes.**

Dentro del paquete de iniciativas de reformas fiscales para el año 2021, sobresale la modificación del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (CFF). Este artículo fue reformado el año pasado, estructurándose mediante apartados. El primero de ellos denominado sujetos y sus obligaciones específicas (A), el segundo catálogo de obligaciones (B), el tercero facultades de la autoridad fiscal (C) y el último denominado casos especiales (D).



Pues bien, dicho artículo vuelve a ser objeto de modificaciones, para aclarar que dentro del catálogo de obligaciones (Apartado B, fracción II), la información requerida para confirmar la identidad, domicilio y la situación fiscal es exclusivamente para los efectos del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), del mismo modo se realiza una corrección tecnológica, para precisar que lo correcto es dirección de correo electrónico, ya que anteriormente solo se mencionada como correo electrónico. Sin embargo, lo que se incorpora como obligación, es el hecho de registrar y mantener actualizado una sola dirección de correo electrónico, con lo anterior, justifica el Ejecutivo Federal, los contribuyentes mantendrán actualizados sus datos de contacto, propiciando un puente de comunicación más efectivo y eficaz entre la autoridad fiscal y los contribuyentes.

Antes de realizar un breve análisis de la propuesta de reforma a dicho artículo para el ejercicio fiscal 2021, recordemos que en la exposición de motivos de la reforma fiscal para el ejercicio fiscal 2020, se justificó que era necesaria la modificación del mencionado artículo para facilitar la inscripción de los sujetos obligados al RFC, así como precisar sus obligaciones y establecer nuevas facultades a la autoridad fiscal, sin embargo la causa real, es la necesidad de crear nuevos mecanismos para combatir la creación de empresas que podrían llevar a cabo la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) que amparen operaciones simuladas, falsas o actos jurídicos simulados, pues ha sido identificada la práctica o táctica llevada a cabo por determinados contribuyentes que al momento de constituirse, los

socios o accionistas de éstas forman parte de otras personas morales y cuyo comportamiento encuadra en los supuestos establecidos en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF.

Con el fin de poder contar con elementos y así poder proceder penalmente por la posible comisión del delito de falsedad de datos al RFC establecido en el artículo 111, fracción II, del CFF., se estableció la obligación de requerir documentación notarial a los fedatarios públicos, sobre todo de aquellos documentos notariales que versen sobre la constitución de personas morales, y en general cualquier modificación a los estatutos, para que en primera instancia se pueda confirmar la



existencia del documento notarial y a su vez constatar los datos manifestados en los mismos, ya que se ha identificado que determinados contribuyentes al momento

de realizar las solicitudes o avisos al RFC, presentan información falsa o alterada. Si los fedatarios se niegan a proporcionar dicha información serán sujetos de las

facultades de las autoridades, actuación que podrá llevarse en términos del artículo 42, fracción VII del CFF. Sin embargo, no existe sanción (multa) correspondiente en caso de no presentar dicha información.

Pues bien, el actual artículo 27, apartado B, fracción VI, del CFF., establece la obligación de presentar un aviso al RFC., a través del cual se informe el nombre y la clave del RFC de los socios o accionistas, siempre y cuando se realice alguna modificación o en su caso incorporación respecto a estos. Ahora bien, llevando a cabo un análisis minucioso, la disposición establece que el cumplimiento de dicha obligación es a través de un aviso, mismo que se presentará en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).

Esta situación genera incertidumbre jurídica, ya que no se establecen lineamientos claros, tan es así que en el artículo 29 del RCFF., el cual señala los avisos que deberán presentarse en términos del artículo 27 del CFF, no existe un aviso específico para dar cumplimiento a dicha obligación, ahora bien por lo que respecta a la Resolución Miscelánea Fiscal 2020 (RMF), existe la regla número 2.5.16, la cual establece que para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 29 del RCFF., se deberá llevar a cabo a través de fichas de trámite, las cuales se encuentran contenidas en el anexo 1-A de RMF., sin embargo no existe ficha de trámite específica para dar cumplimiento a la mencionada obligación.



Ante está limitante y siguiendo una línea de cumplimiento, consultando la regla número 2.4.19 de la RMF 2020, la cual establece que las personas morales deberán presentar un aviso ante el RFC, en el cual informarán el nombre y la clave del RFC de los socios o accionistas cada vez que se realice una modificación o incorporación, para dar cumplimiento a dicha obligación, se deberá presentar mediante la ficha de trámite número 295/CFF, contenida en el anexo 1-A de la RMF. Lo relevante de dicha regla, es que a través de ésta se establece un período para su cumplimiento, el cual es de treinta días hábiles siguientes a aquél en que se realice el supuesto establecido en el artículo 27, apartado B, inciso VI, del CFF, sin embargo, en la disposición fiscal no establece plazo para su cumplimiento.

El tema no queda ahí, ya que al revisar la ficha técnica con más detenimiento, esta exige la presentación de dicho aviso mediante una aclaración o solicitud a través del portal del SAT, adjuntando los documentos protocolizados y digitalizados en los que conste las incorporaciones de socios o accionistas, sin embargo como su nombre lo indica, es un trámite conclusivo, por lo cual no puede ser considerado como un aviso al RFC, pues no cuenta con la estructura formal y legal que deben tener dichos avisos, tan es así que al momento de presentar dicho trámite sólo se recibe un acuse, el cual contiene un número de folio, mismo que es posible verificar transcurridos siete días hábiles posteriores a la presentación del mismo a través del mismo medio por el cual se presentó, es decir, la presentación de un aviso genera un acuse de movimientos de actualización de situación fiscal, arrojando un acuse que contiene una cadena original y un sello digital de la autoridad fiscal.

Ahora bien, dicho trámite considera la presentación de elementos que la disposición fiscal no establece, el primero de ellos consiste en el envío de documentos protocolizados, podríamos considerar que son las actas de asamblea extraordinaria, pues de acuerdo con lo establecido en el artículo 182, fracción III, de la Ley General de Sociedad Mercantiles (LGSM), es a través de éstas donde se puede constatar la incorporación de socios o accionistas derivado del aumento o reducción del capital, y por lo tanto la incorporación, salida o exclusión de socios o accionistas; el segundo de ellos y que va relacionado con el primero, es la presentación de una estructura accionaria, podríamos considerar que sería la presentación del capital, pues de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LGSM, éste se integra de las acciones, sin embargo lo correcto es que la sociedad presente el libro de capital,





cuya obligatoriedad se encuentra establecido en el artículo 219 de la LGSM, ya que a través del cual se debe registrar los aumentos o disminuciones en el capital. Lo

anterior es de suma importancia, pues a través de la presentación de dicha información se proporcionaría a las autoridades la información precisa, evitando presentar información que pudiese ser utilizada para motivar cualquier resolución emitida por la autoridad, en términos del artículo 63 del CFF.

Desde mi punto de vista, la regla y la ficha técnica se extralimitan al solicitar información que no es requerida por la disposición fiscal en comento, aunado a que la



información requerida no guarda coherencia con la presentación del aviso. Ahora, para dar cumplimiento a la obligación, solo debe presentarse lo requerido por la misma, es decir el nombre completo de los socios o accionistas, así como su RFC, sustentando lo anterior con las constancias de situación fiscal o en su caso con la cédula de identificación fiscal, mismas que de acuerdo con la regla 2.4.12 de la RMF 2020, son emitidas por la autoridad fiscal mediante constancias de registros al RFC, las cuales están contenidas en el anexo 1, rubro B (formatos, cuestionarios, instructivos y catálogos aprobados), numerales 1 (constancia de situación fiscal), dividido en el inciso a) para personas morales y en el inciso b) para personas físicas, así como en el punto 1.1. (Cédula de Identificación Fiscal), y las cuales se obtienen a través del portal del SAT, en el apartado trámites del RFC/obtén tu cédula de identificación fiscal, ingresando con su clave en el RFC y contraseña o e.firma, o bien, hacer la solicitud a través del número de orientación telefónica. Aunado a lo anterior y no menos importante se considerará como documento válido para acreditar la clave en el RFC, el comunicado que se obtiene al acceder al Portal del SAT, en la aplicación “Inscripción con CURP” para aquellos contribuyentes que ya se encuentren inscritos, con su CURP asociada a una clave en el RFC.

Considerando que, en caso de incumplimiento se generará una sanción de carácter económico (multa), la autoridad fiscal no podría imponerla, ya que no consideró la causal en el artículo 79 del CFF., pues de las diez fracciones no se puede identificar de forma clara y precisa aquella que se relacione con el



incumplimiento del aviso. Ahora considerando que la autoridad imponga la sanción por la presentación de las solicitudes o avisos de forma incompleta, con errores o en forma distinta, tal y como se establece en el artículo 81, fracción II del CFF, no

podría proceder, pues como tal no existe aviso y por consiguiente este no podría presentarse de forma incompleta o con errores.

Todo lo anterior, deriva de la revisión del proyecto de iniciativas de reformas fiscales para el ejercicio fiscal 2021, el cual considera nuevamente la modificación del artículo 27, fracción VI, del CFF, para confirmar la existencia y presentación del “aviso” de socios o accionistas al RFC, sin embargo incorpora a los 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 o legislación bajo la cual se constituyen, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto de estos, en términos de lo que establezca el SAT mediante RMF.

El ejecutivo justifica lo anterior, derivado de diversas inquietudes por parte de algunos contribuyentes, al interpretar la disposición fiscal en comento, quienes concluían que no eran sujetos de dicha obligación toda vez que por su naturaleza y constitución no se encontraban integrados por socios o accionistas, sino por figuras afines. En virtud de lo anterior y señalando que en ningún momento se estableció alguna distinción o excepción respecto a los sujetos (personas morales) que deben proporcionar dicha información, se precisa que las personas morales del Título III de la LISR deben proporcionar dicha información, por lo cual en esencia debe presentar la información de socios y accionistas o figura afines como asociados, patronos, entre otros, los cuales atendiendo a su naturaleza jurídica de la persona moral y la legislación bajo la cual se constituyen les pueden otorgar a sus integrantes una denominación distinta a la de socio o accionista; sin embargo, estructural y esencialmente se trata de la misma figura jurídica. Por lo anterior debe ser sujeto de la obligación los integrantes de las personas morales que por su naturaleza, funciones, obligaciones y derechos son similares a las de un socio o accionista.

Cómo podemos observar, la autoridad en vez de corregir genera una mayor incertidumbre jurídica, en primera instancia porque incorpora a los asociados y demás personas que formen parte de la estructura orgánica, hecho por demás incoherente, pues como lo comentamos en párrafos anteriores, la sociedades mercantiles no tienen dicha estructura, aunado a lo anterior, estarían obligados a dicha obligación las personas morales del Título III, de la LISR, siempre que su constitución sea integrado por asociados. No hay que dejar de perder de vista que



el verdadero objetivo de la autoridad es poder contar con la información de los socios, accionistas o asociados para poderles fincar responsabilidad solidaria, puesto que también existen modificaciones a las causales establecidas en el artículo 26 del CFF.

Por último, habrá que esperar las reglas de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal 2021, pues a través de éstas se establecerán las fichas técnicas correspondientes a dicho trámite, esperando que exista una correlación entre la disposición fiscal y ésta última, con el fin que exista certeza para el cumplimiento de la obligación. Considero lo anterior pues el mencionado artículo prevé nuevas facultades de las autoridades, como la disminución de obligaciones fiscales, nuevos requisitos para la cancelación del RFC, entre otros.

**M.D.F. Eder E. Vásquez Valencia**

**Colegio de Contadores Públicos del Estado de Oaxaca, A.C.**

### **CUOTAS PATRONALES DEL IMSS: SU PAGO Y DEBIDO REGISTRO CONTABLE, INDISPENSABLE PARA SU DEDUCIBILIDAD**

#### **Antecedentes**

En México para financiar las diversas partidas o rubros gubernamentales como lo son el de seguridad pública, servicios de salud, educación, etc.; éste obtiene dichos recursos de las contribuciones, las cuales se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por su parte el Código Fiscal de la Federación, señala que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Uno de los elementos de las contribuciones es aquel que refiere a la época de pago; el cual refiere al plazo o el momento establecido por la Ley para que se satisfaga la



obligación; por lo que el pago deberá de realizarse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la Ley.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) señala una diversidad de deducciones que podrán efectuar tanto contribuyentes personas morales y físicas; como diversos son los requisitos que la misma señala y que deben cumplirse para que éstas sean deducibles; sin embargo y por diversos motivos; generalmente por falta de liquidez; existen contribuyentes-patronos que no efectúan sus pagos correspondientes a las cuotas patronales del IMSS a tiempo, lo que conlleva en el mejor de los casos a pagar accesorios cuando efectúan su pago; derivado de ello es importante señalar que deberán preverse aquellas implicaciones contables con repercusiones fiscales al cierre de cada ejercicio; incluso en el caso de resultar diferencias a cargo del contribuyente-patrón en ejercicios anteriores y por las que se deba pagar ya sea por diferencias de dictamen del CPR o bien en el caso de que la autoridad ejerza sus facultades,

### **Desarrollo**

La fracción VI del artículo 25 de la LISR, señala que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones correspondientes a *“Las cuotas a cargo de los patronos pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo”*. Partiendo del análisis referido al concepto “pagadas”; actualmente; y como lo hemos mencionado anteriormente; existen empresas o entes económicos que debido a la falta de liquidez han dejado de cubrir sus cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), INFONAVIT, entre otros pasivos; lo que conlleva a considerar que dichas aportaciones patronales no serán deducibles si no en el ejercicio en que efectivamente se paguen. En base a ello, la fracción III del artículo 27 de la LISR es muy clara al señalar que las deducciones deberán *“estar amparadas con un comprobante fiscal.....”*. Como es sabido, la



fecha límite para el pago de las cuotas de seguridad social es generalmente el día 17 (con sus excepciones) del mes inmediato posterior; por ende, las cuotas del mes de Diciembre (a manera de ejemplo) serán pagadas a más tardar el día 17 del mes

de enero del siguiente año; aunado a ello, el IMSS emitirá por consecuencia el CFDI precisamente en el periodo que efectivamente se pagó.

Por su parte el artículo 27, en su fracción IV, advierte que es requisito de las deducciones autorizadas el *“Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez”*; disposición acorde a la NIF A-2, postulado básico en donde todas las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades y que le han afectado económicamente; deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

Lo anterior nos lleva a considerar que las aportaciones de seguridad social no pagadas serán una partida en conciliación; esto es; un gasto o costo para efectos contables y para efectos fiscales serán un gasto deducible hasta el momento en que efectivamente sean pagadas.

Obligación adicional es la contemplada en el segundo párrafo de la fracción V del mismo ordenamiento, pues se advierte que adicionalmente de la obligación del entero correspondiente a las retenciones por concepto de remuneración por la prestación de un servicio personal; los contribuyentes-patronos deberán cumplir con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Por su parte la fracción XVIII del artículo 27 de la LISR es clara al señalar que es requisito de las deducciones:

*“Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece*



~~esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III (estar amparado con un CFDI) de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.....~~

.....

Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción”.

Por lo que en correlación con el artículo 53 del Reglamento de la LISR; éste únicamente establece que para el caso de gastos correspondientes a servicios públicos o contribuciones locales y municipales, y cuyo comprobante fiscal se expida con posterioridad a la fecha en la que se prestaron los servicios o se causaron las contribuciones; los mismos podrán deducirse en el ejercicio en el que efectivamente se obtuvieron o causaron, aun cuando la fecha del comprobante fiscal respectivo sea posterior y siempre que se cuente con el mismo a más tardar el día en el que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio en el que se efectuó la deducción. Sobre el particular, existen opiniones que versan al considerar las contribuciones locales como aportaciones de seguridad social y refieren que existe la posibilidad de hacerlas deducibles en el ejercicio, cumpliendo dichos

requisitos; incluso refiriendo y correlacionando adicionalmente el artículo 54 del RLISR, cuando se cumpla espontáneamente.

**Conclusiones**

Atendiendo al Postulado Básico de las Normas de Información Financiera A-2 y a las disposiciones fiscales de la LISR, resulta de suma importancia considerar que las cuotas patronales del IMSS, deberán estar debidamente registradas en contabilidad; aún y cuando no se haya efectuado su pago, sea que provengan de periodos o de ejercicios anteriores; ello con el objeto de que al ser una partida en



conciliación contable fiscal, podrá ser considerada deducible en el ejercicio que efectivamente sea pagada y que se cuente con el CFDI.

En caso de que la autoridad en el ejercicio de sus facultades determine diferencias a cargo correspondientes a las cuotas patronales de ejercicios anteriores (por lógica, éstos no están reconocidos contablemente en la mayoría de los casos); el contribuyente-patrón tiene la posibilidad de hacer deducible dichos

montos, corrigiendo los Estados Financieros de manera retrospectiva y con apego a la NIF B-1.

Concluyo y dejo a usted estimado lector un principio general de derecho con objeto de realizar un análisis adicional al presente: "Accesorium sequitur principale" (lo accesorio sigue la suerte de lo principal).



**C.P.C. y M.I. José Carlos Cervantes Iriarte**  
**Vicepresidente General**  
**del Colegio de Contadores Públicos del Sur de Veracruz, A.C**



## **EL SOBRESEIMIENTO Y LOS DERECHOS HUMANOS.**

### INTRODUCCION.

En el tema de que tratare de dilucidar en estas páginas son de suma importancia para la vida jurídica a favor de los gobernados, debido a que existe todo el tiempo la conexión del comportamiento de la sociedad con las conductas de las autoridades y éstas son las que tratan de regular el camino hacia donde se debe de proponer la aplicación del derecho financiero mexicano y a su vez el derecho internacional en materia contributiva.

Por lo tanto, la doctrina y las leyes penales en su sanción de conducta tiene que ser aplicada de una manera estricta, sin aplicar un criterio que no sea garante de la seguridad jurídica del accionante de la conducta delictiva.

### DESARROLLO.

Es de suma importancia el tema que se tiene por disertar, que sin duda alguna es de suma importancia para los impartidores de justicia, en este se tomará en cuenta la importancia que tiene el sobreseimiento en materia administrativa, dado que el tribunal encargado de la impartición de justicia es de suma importancia para la vida empresarial de los contribuyentes, atendiendo a sus razonamientos donde se otorga la razón al que pruebe todo lo interpuesto en sus demandas.

Sin duda alguna, la figura jurídica del sobreseimiento tiene repercusiones de suma importancia, dado que si trastocamos la materia penal, este tiene importancia relativa al momento de que una de las partes lo puede solicitar, pero, tenemos el código fiscal de la federación que en su artículo 92 que la autoridad de una manera discrecional otorgara el perdón fiscal, aún que en una nueva era de impartición de justicia es la solución de controversias por medios alternativos y la prima facie es la reparación del daño.

Es importante señalar que al momento que la autoridad administrativa otorga el perdón fiscal, es como se desistiera de la acción penal y el juzgador ya no tendría por qué seguir con el asunto hasta el dictado de sentencia condenatoria o absolutoria.



Como se podrá observar existe las causales de sobreseimiento que es sin duda alguna una de las actuaciones personales de las partes, al estar en todo momento conformes con la reparación de algún daño causado en este caso a la hacienda pública. Dado que como se modificó nuestra carta magna el su artículo 1º que expresa sobre los derechos humanos, y estos tienen principios universales como es el de progresividad, universalidad, interdependencia y indivisibilidad, es de suma importancia estar en todo momento atendiendo a los mismos en cualquier momento con las partes y sobre todo con aquellas que son vulnerables que se atreven a defenderse sin dejar de soslayar las actuaciones inadecuados y no apegadas a derecho de las autoridades administrativas o de cualquier otra competencia.

En estos momentos ya contamos de igual forma con una procuraduría de la defensa del contribuyente, que es una figura que funge como la defensora de oficio de todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es dado que la importancia que se tiene como un ente de defensoría de oficio que las personas con recursos limitados para interponer demandas y defenderse de las autoridades este órgano lo asesora y coadyuva en su defensa. Si la prodecon no existiere estaría muchas personas que fueron violados sus derechos sin defensa alguna, dado que la defensa pronta y expedita y además gratuita en ocasiones no procede, y esta materia era una de ellas donde el poder del estado era un monopolio de actuaciones incorrectas y de violaciones en sus actuaciones sin un adversario público en frente como es prodecon.

Todas las personas tenemos acceso a los derechos humanos y que estos estén en todo momento resguardados en primera instancia por el impartidor de justicia, es una dicotomía la materia fiscal en sus diversas actuaciones en contra de los gobernados, y no es que sea asunto de un solo país, esto es a nivel mundial que todos los países tienen la consigna de recaudar impuestos para cumplir con sus obligaciones, pero, desafortunadamente en este país que la corrupción fue un mal que otorga dispendios a grupos de empresarios con la condonación en los oscuro de tributos, y que a un micro empresario le quitan hasta la casa habitación, esto no contribuye en ningún principio al de igualdad y proporcionalidad tributaria.

Dado que el desistimiento en la parte actora es una expresión de suma importancia, y a que se deberá que en ningún caso hasta ahora que yo conozca la autoridad fiscal lo realiza, siendo esto de naturaleza administrativa en ocasiones funge como castigadora de conductas penales, no todos los contribuyentes son unos vestidos de blancos, pero, esos son la minoría, que quizá se tenga una política pública de no otorgar el perdón fiscal con el desistimiento de la acción.



CONCLUSION.

Es importante señalar que la figura aquí tratada no es algo sencillo de aplicar en la vida real, y es una figura que los sujetos pasivos de la obligación tributaria tienen que seguir en todo momento exigiendo al momento que cumplen con las pretensiones de las autoridades fiscales. Sin menoscabo de los derechos humanos las autoridades deben de actuar de una manera humanizada y no institucionalizada cuando en el caso se puede otorgar ese dispendio.

Hasta los verdaderos criminales y mafiosos son tratados con una perspectiva de impartición de justicia atendiendo a los derechos humanos, y un contribuyente es tratado como criminal, aunque no hubiese lastimado a alguna persona, solo el no pago de algún tributo que en ocasiones es por malas administraciones o malas prácticas empresariales que no están al alcance de los gobernados todos los instrumentos de prevención.

**CPC y LD. José del Carmen Díaz Alejo**

**Colegio de Contadores Públicos de Ciudad del Carmen A.C.**

**“EL BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO  
DEL ART. 5-A DEL CFF”**

**ANTECEDENTES**

Se trata de una norma con la que las Autoridades Fiscales pueden presumir que un acto jurídico carece de una razón de negocios. Se entiende que un acto jurídico no tiene razón de negocios cuando carece de utilidad o beneficio económico. La Autoridad podría determinar lo anterior al ejercer sus facultades de comprobación y con base en los hechos y circunstancias de dichos actos.

Sin embargo, la exposición de motivos de la iniciativa indica que, para evitar cualquier tipo de arbitrariedad, se protegerá el derecho de audiencia de los contribuyentes. Esto al darles la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga, antes de determinar un crédito fiscal.

Para dotar de esta facultad a las Autoridades Fiscales, el poder ejecutivo propuso en el Paquete Económico 2020 la adición del artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación (CFF), para establecer el supuesto en que no existe una razón de negocios. Esto de acuerdo con el cambio propuesto en la Iniciativa que reforma diversas disposiciones fiscales, vigente actualmente en este 2021 solo con la adición de un último párrafo con una precisión, en cuanto a la Investigación que puede hacer las Autoridad Judicial por la probable comisión de un delito si hay



elementos para considerar que la conducta del contribuyente encuadra en alguno de los delitos en materia fiscal.

Según la exposición de motivos para ese Ejercicio, la idea de la regla general anti abuso surgió por los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Bajo dichos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deberían de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas se les aplicarán reglas distintas en atención a su capacidad contributiva. Sin embargo, en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para encontrarse en una posición fiscal más favorable. Esto genera inequidad y un problema de elusión fiscal (no evasión) que repercute en la recaudación.

El documento indica que los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos. Y las normas anti abuso son respuestas a prácticas de fraude a la Ley o abuso del Derecho.

## DERECHO INTERNACIONAL

De acuerdo con la Iniciativa que reforma diversas disposiciones fiscales, del pasado Paquete Económico 2020, las reglas anti abuso son comunes a nivel internacional. Entre los países que cuentan con una regla de este tipo, se encuentran Estados Unidos, Canadá, España, Francia, Alemania, Italia, Irlanda, India y Sudáfrica.

Sin embargo, el documento indica que existen diferentes formas de instrumentar este tipo de reglas. Esto se debe a que **los países utilizan diferentes expresiones cuando no existe una razón de negocios:**

- “Propósito” o “propósito principal” de eludir el pago del impuesto (Australia, Bélgica, Canadá, Finlandia, Hong Kong, Irlanda, Israel, Nueva Zelanda, Sudáfrica, España y Suecia)
- “Operaciones” o “actos” “simulados o artificiales” (Alemania, Francia, Israel)
- “Actos notoriamente artificiosos o impropios” (España)
- “Abuso de las disposiciones” (India)
- “Elusión inapropiada” (Israel)
- “Operaciones realizadas sin razones económicas” (Italia)
- “Sustancia de la operación o beneficio económico” (Corea del Sur)
- “Fraude a la Ley” (Francia)
- “Violación al propósito de la legislación” (Suecia).



## Las Legislaciones de otros Países y Jurisdicciones también permiten a sus Autoridades Fiscales:

- “Restablecer la verdadera naturaleza de la operación” (Francia)
- “Tomar la operación escondida por la operación simulada” (Alemania)
- “Desconocer la operación o re caracterizarla a la que se estime conveniente para contrarrestar el beneficio fiscal” (Hong Kong, India, Nueva Zelanda y Sudáfrica)
- “Tomar las acciones justas y razonables para revocar o negar la ventaja fiscal” (Irlanda)
- “Gravar las operaciones de acuerdo a la sustancia de las operaciones o beneficio económico” (Corea del Sur)

Las cláusulas generales anti-abuso o anti-elusivas, son figuras utilizadas por el Derecho Tributario para combatir la elusión fiscal, **cuando esta se logra de manera ilegítima** a través del abuso del Derecho, la cláusula por lo tanto es un mecanismo de derrotabilidad de los beneficios fiscales obtenidos cuando estos son apartados de un propósito de negocio, **lo que supone que existe un tipo de elusión fiscal que sí es legítima** y se obtiene a través de las economías de opción, mecanismos que no busca frenar la creación de las cláusulas anti-abuso.

El pasado 09 de diciembre de 2019 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) lo que se denominó como la Reforma Fiscal para el ejercicio del 2020. Como parte de dicha Reforma, se realizaron diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, en las que se incluye, la adición del artículo 5-A, que establece la Razón de Negocios, conocida indistintamente como regla general anti-abuso, o como "Clausula anti abuso", que tiene por finalidad reducir la elusión fiscal que algunos contribuyentes han realizado para aminorar su carga impositiva. La cual entró en vigor a partir del 01 de enero de 2020 y tuvo inspiración en gran medida en la práctica internacional, ya que diferentes países han incluido en su legislación interna esta misma figura.

El objetivo del presente análisis es examinar un poco el contenido de la "Clausula anti abuso" en México y demostrar en la medida de lo posible la dificultad que se tiene para su aplicación en la práctica cotidiana, por lo que servirá como base de este análisis nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, según la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2020, se contempló que: "la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, la cual establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria. Bajo estos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas se les aplican reglas distintas en atención a su capacidad contributiva." Adicionalmente, es de todos sabido que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan



la misma operación económica, y es en el marco de esta diversidad de situaciones jurídicas o de hecho, en que tiene aplicación la "Clausula anti abuso" misma que se encuentra contenida en el recién adicionado artículo 5-A, y que en términos coloquiales podría denominarse clausula anti elusión fiscal.

A lo que me refiero con lo antes mencionado es que de acuerdo con dicha exposición se señaló que en la práctica se había detectado que diversos contribuyentes realizaban actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica, es decir, según la iniciativa los contribuyentes referidos realizan actos jurídicos para eludir la aplicación de normas fiscales y con ello disminuir el pago de tributos.

Para robustecer lo anterior sirve de apoyo la siguiente tesis I.4o.A.170 A (10a.), con número de registro 2020335, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se estableció lo que se puede entender como normas antielusión o antiabuso:

*"NORMAS ANTELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad."*

La iniciativa indicaba que se había estudiado la experiencia internacional para crear la regla general anti abuso propuesta para México.

En ese sentido, para efectos de intentar disuadir que aquellos contribuyentes que realicen prácticas tendientes a la elusión fiscal continúen realizándolas, fue el motivo por el cual fue adicionado el artículo 5-A al CFF, mismo que como ya se comentó en líneas que antecede, a partir de este 01 de enero de 2020 entró en vigor, en este se incorporan características específicas. Así las cosas, el artículo 5-A del CFF, establecen, en su primer párrafo lo siguiente:

*"Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos*



*fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente."*

Como puede observarse, la disposición citada inicia estableciendo una sanción para aquellos actos jurídicos que cumplan con 2 supuestos señalados con antelación.

La sanción aludida consiste, tal y como se señala en el párrafo transcrito, en dar "los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado".

Como se observó, el primer párrafo del artículo 5-A, que se adicionó al CFF, establece que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán re caracterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido, o se considerarán inexistentes cuando este último no exista.

Esto quiere decir que la Autoridad podría desconocer las operaciones que no generen un beneficio económico (razón de negocios) y podría realizar la interpretación que considere adecuada (re caracterizarlos), para eliminar o disminuir el beneficio fiscal que obtendría el contribuyente.

Continuando con el contenido del artículo 5-A del CFF, su párrafo segundo establece lo siguiente:

*"En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción."*

La disposición antes citada, contempla la adición de una presunción legal consistente en que la Autoridad pueda considerar que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias conocidas durante el ejercicio de sus facultades de comprobación. Esta presunción legal admite prueba en contrario, y para ello otorga los plazos de 15 y 20 días hábiles, según el caso concreto, para que el contribuyente pudiera manifestar lo que a su derecho convenga y aportar información y documentación tendiente a desvirtuarla.

Lo anterior significa que, si un contribuyente tiene diversas opciones legales para hacer sus negocios, y toma la que le represente un menor pago de



contribuciones sin que exista una razón de negocios para elegir esa vía, la Autoridad podrá dar los efectos fiscales más gravosos a dicha operación.

Como observamos en dicho segundo párrafo, se establece que se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal.

Además, dicho precepto establece que se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, entre otros.

La Contaduría Pública Organizada (IMCP) estuvo parcialmente de acuerdo con las Reformas Fiscales que propuso el Gobierno de México en el pasado Paquete Económico 2020. Esto en lo referente a que buscan la disciplina fiscal y combatir prácticas indebidas evasión, (no confundir con elusión que es lo que equipara la Autoridad)

Sin embargo, detectó y se pronunció en que algunas propuestas con las que se buscó modificar y se hizo al CFF carecen de seguridad jurídica, lo que seguramente generarán juicios si no se establecen Reglas adecuadas. Entre las Reformas Fiscales 2020 se encuentra la regla general anti abuso.

Para poder ejercer la facultad mencionada, las Autoridades Fiscales deberán someter el caso a un Órgano Colegiado, mismo que se detallará a continuación.

Las Autoridades podrían considerar que no existe una razón de negocio, en los siguientes supuestos:

La regla antiabuso propone que se consideren beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la Re caracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Finalmente, la norma considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Siendo importante destacar que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

**PUNTOS PRINCIPALES:**

La reforma aprobada por el Congreso, y que se incluye en el Artículo 5-A del Código Fiscal de La Federación, consistió en:

- a) Se re caracterizan los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal de acuerdo con sus criterios: a) Se busca llevar los efectos de estas operaciones a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o b) Se considerarán inexistentes cuando este último no exista a su juicio.
- b) Se presumirán, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.
- c) La re caracterización o inexistencias señaladas sólo tendrán efectos fiscales, no obstante, en este 2021 se establece la Investigación que harán las Autoridades Judiciales.
- d) Se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal.
- e) Para lo anterior se aclara que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico.
- f) La aplicación de la Cláusula Anti-Abuso siempre será producto de un acto de Autoridad.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Como ejemplos citan: Los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la Re caracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros. Se especifica la actuación de la Autoridad Fiscal para determinar este tipo de actos, lo cual lo hará en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Se especifica también la forma en que el contribuyente puede defenderse de lo anterior.

Artículo 5º-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

**PRESUNCIÓN DE LA AUTORIDAD PARA APLICARLA.** En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la Autoridad Fiscal podrá presumir que los actos



jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha Autoridad Fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del Artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del Artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II del Artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

**ÓRGANO COLEGIADO QUE DEBE CALIFICARLA.** Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la Autoridad Fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este Artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la Autoridad Fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

**PRESUNCIÓN DE LA NO EXISTENCIA DE UNA RAZÓN DE NEGOCIOS.** La Autoridad Fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la Autoridad Fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

**DEFINICIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.** Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.



**DEFINICIÓN BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO.** Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

**APLICACIÓN EXPRESIÓN “RAZÓN DE NEGOCIOS”** La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

En México ya existen varias cláusulas anti abuso específicas, sin embargo, fue en los ejercicios 2005 y 2013 que se presentaron propuestas para incorporar una norma general anti abuso; y no fue sino hasta este ejercicio 2020, en el que se incorporó permaneciendo vigente actualmente en este 2021. En la propuesta de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF entregada por el ejecutivo el 8 de septiembre de 2013, contenía una cláusula anti abuso, que de acuerdo con la exposición de motivos pretendía evitar la elusión fiscal por fraude a la Ley.

No obstante, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, estimó que no era pertinente la inclusión de esta cláusula dado que la Autoridad contaba con los elementos jurídicos para analizar, no solo la forma sino el fondo de los actos y operaciones realizados por el contribuyente.

Así se han identificado dos tipos de normas anti abuso:

1. cláusula general, conocida como Shotgun Method o General Anti-Avoidance Rule (también denominada GAAR por sus siglas en inglés). Mediante este tipo de normas se pretende atacar de manera genérica a la elusión fiscal y han sido ampliamente discutidas en foros sobre la mejor forma de incorporarlas en la legislación doméstica de cada país. Esta cláusula general es la incluida en el numeral 5-A del CFF
2. Approach o Specific Anti-Avoidance Rules (también denominadas SAAR por sus siglas en inglés). Estas normas atacan un problema específico previamente identificado por las Autoridades Fiscales. En la legislación



mexicana ya existen este tipo de normas, por ejemplo: la capitalización delgada

Para empezar, definamos los términos “evasión” y “elusión”; la evasión fiscal se define como *“El uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcial el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”*<sup>1</sup> y la elusión fiscal se define como *“Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra”*

Bajo ese panorama y en aras de identificar la esencia del concepto de razón de negocio, debemos remitirnos al Derecho internacional, en donde, de los precedentes legales de los Estados Unidos de América, se localiza la Business-Purpose Doctrine Law, misma que puede ser traducida a nuestro idioma como la Doctrina del Propósito Comercial.

Dicha doctrina se encuentra enteramente relacionada con la materia de contribuciones derivada de las circunstancias de la cual nace, por lo que su aplicabilidad en el caso en concreto es total. Esta doctrina establece que:

una transacción debe servir a un propósito comercial de buena fe para calificar para el tratamiento fiscal beneficioso.

Bajo ese orden de ideas y del análisis de la doctrina señalada, se observa la existencia de elementos que brindan una visión más completa de lo que debe contener una razón de negocio en el ámbito tributario mexicano, dado que en la especie se considera primordial la existencia de:

- I. La buena fe, y que;
- II. El propósito comercial sustancial no sea la evasión o reducción de contribuciones.

Con base en lo expuesto hasta el momento es dable establecer que la implementación de la buena fe como tercer elemento dentro de nuestra regla general antiabuso, hubiera logrado cubrir y subsanar el espacio de inseguridad jurídica que en la actualidad prevalece.

Lo anterior se afirma en ese sentido en razón de que el concepto de buena fe, mismo que se encuentra plenamente reconocido y definido por nuestro marco jurídico nacional, hubiera brindado la protección suficiente al gobernado frente a la falta de definición del término de razón de negocio, dado que se impondría a la Autoridad Fiscal la necesidad de exhibir una prueba plena que destruya y desvirtúe la buena fe del contribuyente.

Por otro lado, en cuanto al segundo elemento contemplado por la doctrina del propósito comercial, el cual requiere que dicho propósito comercial sustancial no sea la evasión o reducción de contribuciones, se tiene que tal situación podrá ser convalidada con la prevalencia de la buena fe, o bien, desvirtuada junto con la



acreditación de la inexistencia de la misma, entendiéndose así que este último elemento hubiera seguido la suerte del primero, es decir, de la multicitada buena fe.

El derecho de los particulares a planear es esencial en la economía, la libre empresa supone encontrar alternativas para generar valor de maneras diversas, sin esa libertad la innovación no sería posible. La planeación exige tomar en cuenta el todo y no solamente una parte, por lo que, al momento de planear el cumplimiento de obligaciones fiscales, es necesario tomar en cuenta el modelo de negocio completo para la empresa, y solo de esa manera lograr los mayores beneficios económicos y fiscales posibles.

También el cumplimiento fiscal debe tener una visión preventiva, de manera que siempre se pueda demostrar la razón de negocios en una operación, y evitar consecuencias negativas por descuidos.

Finalmente es importante señalar que esta Reforma prevé que los efectos fiscales generados en términos del artículo citado no generarán consecuencias en materia penal, sin embargo, conforme a la redacción se puede interpretar que la Autoridad puede incurrir en arbitrariedades que atenten contra la libre organización independiente, económica y fiscal de las Empresas.

Antes de expresar un análisis profundo hacia la dicha cláusula anti-abusos es necesario el comentar y razonar la relevancia que es el pagar nuestras contribuciones al Estado y por qué es incorrecto e ilegal intentar evadir dichas contribuciones o generar de forma ilícita ingresos; bueno en si estas contribuciones son de carácter obligatorio una vez nosotros los contribuyentes (tanto personas físicas como morales) nos hacemos acreedores de ingresos, esta obligación como se dijo es para darle recursos económicos al Estado, que de igual forma el mismo Estado con el respaldo de las normas que, de la constitución como principal concededor del tema nosotros debemos otorgar al Estado dicha porción de ingresos. Como bien se contempla, la Ley fundamental de nuestro país es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en ella se establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos y de sus gobernantes. Pues esta se trata de la norma jurídica suprema, y ninguna otra Ley o disposiciones puede hacerle la contraria dado que sería un acto inconstitucional. Dicho esto, se está ya dicho en nuestra constitución política que se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público del país, es decir en pocas palabras el de pagar nuestras contribuciones como ciudadanos de la nación.

En nuestro país existen entonces diversas formas de contribuciones. Todas estas debidamente reguladas por una Ley Especial, de la cual deriva la creación de esta actividad.



Ahora bien, con referente a porque los contribuyentes debemos aportar, pues la razón principal es porque las contribuciones son uno de los medios principales por los que el gobierno obtiene ingresos; tienen gran importancia para la economía de nuestro país, ya que gracias a ellos se puede invertir en aspectos prioritarios como son la educación, la salud, la impartición de justicia y la seguridad, el combate a la pobreza y el impulso de los sectores económicos que son fundamentales para nuestro país. Entonces el no pagar contribuciones o eludirlas, impide al gobierno destinar recursos suficientes para cubrir las necesidades de nuestra sociedad, por lo que es fundamental que cumplamos con esta obligación.

### **PROBLEMÁTICA**

Llamando la atención la REGLA GENERAL ANTIABUSO que se contiene como proyecto de adición en el artículo 5º-A del Código Fiscal de la Federación, que de aprobarse en sus términos, que es lo más probable, regularía en favor del poder público y en menoscabo de los contribuyentes de manera demoledora las premisas siguientes:

1. Que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán re caracterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes cuando este último no exista;
2. Que la recharacterización o inexistencia solo tendrán efectos fiscales;
3. Que se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal;
4. Que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico;
5. Que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la Autoridad Fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas;
6. Que la Autoridad Fiscal no podrá re caracterizar o considerar inexistentes los actos jurídicos referidos, sin que antes se den a conocer al contribuyente, para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción;



7. Que se presume, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso; y,

8. Que se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Como una herramienta para combatir la elusión, el legislativo incorporó a nuestra legislación, una medida tendiente a evitar el abuso en la interpretación de las normas fiscales, con el objeto de obtener un beneficio fiscal; esta medida, mejor conocida como regla anti abuso, tiene por objeto reconsiderar los efectos fiscales de los actos jurídicos de los contribuyentes que desde la perspectiva de la Autoridad, carecen de una razón de negocios, y que su objetivo, sea generar exclusivamente un beneficio fiscal. Lo anterior con la inserción de lo dispuesto por el artículo 5-A al CFF.

Resulta importante definir el concepto de elusión, este concepto se divide en opciones indirectas y directas. La primera, resulta de una conducta apegada a las normas que conlleva una serie de actos jurídicos, pero puede llegar a considerarse abusiva, por aplicar la opción menos gravosa y conseguir el mayor beneficio para el contribuyente. La segunda, es aquella que se deriva del texto del legislador, mismo que supone diversas opciones a las que puede recurrir el contribuyente y de las cuales aplica la que considere más ventajosa y no la que sea conforme a su hipótesis normativa, conocida también como “economía de opción”.

Derivado de lo anterior, el objetivo que se persigue es eliminar esta práctica, conforme al análisis que podrá efectuar el SAT desde su perspectiva, y en el caso de que detecte que el beneficio fiscal es mayor al económico, tendrá la facultad de modificar los efectos fiscales del acto jurídico, al que inicialmente se debió haber efectuado el contribuyente para la obtención del beneficio económico, lo cual derivaría en un beneficio fiscal menor.

En el ámbito internacional las cláusulas anti abuso son utilizadas para combatir la defraudación fiscal a través del abuso de los tratados para evitar la doble imposición (CDI's); en el ámbito doméstico la práctica neerlandesa resulta ilustrativa a este respecto ya que revela cómo la cláusula general de *fraus legis* puede



constituir un mecanismo efectivo para prevenir operaciones de fraude y evasión fiscal internacional en el marco de CDIs.

En el diseño e implementación de las cláusulas anti abuso siempre se deben contemplar los derechos de los contribuyentes, por lo que es necesario tener sumo cuidado en el uso de estas figuras; las cláusulas anti abuso contienen a menudo conceptos jurídicos indeterminados y realizan distinciones basadas en criterios relacionados con la existencia de sustancia económica, lo que deja un amplio margen de apreciación a las administraciones tributarias.

En México ya existen varias cláusulas anti abuso específicas, sin embargo, en los ejercicios 2005 y 2013 se presentaron propuestas para incorporar una norma general anti abuso; y no fue sino hasta el ejercicio 2020, en el que se incorporó.

En la propuesta de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF entregada por el ejecutivo el 8 de septiembre de 2013, contenía una cláusula anti abuso, que de acuerdo con la exposición de motivos pretendía evitar la elusión fiscal por fraude a la Ley.

No obstante, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, estimó que no era pertinente la inclusión de esta cláusula dado que la Autoridad contaba con los elementos jurídicos para analizar, no solo la forma sino el fondo de los actos y operaciones realizados por el contribuyente.

Por otro lado, existe una modificación a la LISR para el ejercicio 2020, que pareciera ser otra cláusula anti abuso general; es la prevista en el numeral 177 de la LISR que a la letra expresa:

Es importante recordar que dicho precepto forma parte del Título VI de la LISR, de las “empresas multinacionales”. De esto se puede destacar que antes de la reforma, resultaba evidente la presencia de una cláusula anti abuso específica para partes relacionadas, esto en razón que la primera frase del párrafo 19, anterior, constreñía su aplicación a los contribuyentes que regula dicho título.

Sin embargo, la modificación para el ejercicio 2020 abrió la posibilidad de que esta cláusula pudiese ser considerada como general; no obstante, esta solo aplica para efectos del ISR, a diferencia de la contenida en el numeral 5-A del CFF que aplica a todos los impuestos.

Como se ha comentado en las presentes líneas, coincidiendo con la doctrina desarrollada alrededor de las cláusulas generales anti abuso, se trata de conceptos jurídicos indeterminados, en los que existe la necesidad de lograr certeza jurídica, por lo que su diseño e implementación deben asegurar que los contribuyentes tendrán certeza jurídica en el desarrollo normal de sus actividades, que ha sido precisamente una de las mayores complicaciones con las que se enfrentan los contribuyentes, cuando son revisados por las Autoridades Fiscales.

**CONCLUSIVAS**

Es entendible que con el fin de proteger las finanzas públicas y buscar una mayor recaudación, el Ejecutivo Federal intente aplicar principios importados de otras latitudes como el “principio de fondo sobre forma”, sin embargo, es necesario hacer un análisis detallado e integral al marco jurídico vigente en México, ya que aplicar de tajo dicho principio iría en contravención de diversos principios ya asentados en el sistema jurídico nacional, como lo son el principio de legalidad, el de aplicación estricta de la Ley Fiscal, el de presunción de buena fe en la actuación del contribuyente y principio de libertad en pro del desarrollo nacional.

Además, es importante recordar que como mexicanos y contribuyentes, debemos contribuir para los gastos públicos, sea de la Federación, de la Ciudad de México o del Estado y de los Municipios que residamos, de la manera proporcional y equitativa, siempre respetando el principio de legalidad y los diversos que ello conlleva, con lo cual, es que se beneficia toda la sociedad, sin llegar a extremos de “Abusos” o sea, apartarse del sentido esencial que las Normas tributarias contemplan.

Considero importante puntualizar que, tal y como lo establece el segundo párrafo del artículo 5-A del CFF, arriba citado, el desconocimiento por parte de la Autoridad de los efectos fiscales de los actos que a juicio de dicha Autoridad carecen de razón de negocios, no puede realizarse si antes no se da a conocer esta situación al contribuyente en la última acta parcial de la visita domiciliaria, en el oficio de observaciones en la revisión de gabinete o en la resolución provisional de las revisiones electrónicas que realice la Autoridad.

Creo que resulta adecuado que el legislador haya autorizado la intervención de un órgano distinto al que desahoga la facultad de comprobación para evaluar la razón de negocios de la operación a la que el contribuyente le asignó un efecto fiscal, sin embargo, cuestiono que dicho órgano no esté integrado por funcionarios de la PRODECON o de la Secretaría de Economía, siendo esta última la dependencia federal facultada para evaluar los efectos económicos de una actividad productiva.

Finalmente, considero y en base al análisis planteado que la "CLAUSULA ANTIABUSO" establecida en el artículo 5-A del CFF y que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2020, debe ser tomada en cuenta para que los contribuyentes revisen a la luz de este ordenamiento las actividades que realizan y en su caso vayan a reportar conforme al Título Sexto del CFF, a fin de identificar si pudieran estar en el supuesto de una falta de razón de negocios, eludiendo una norma tributaria y por tanto, en caso de que ejerzan sus facultades de comprobación las Autoridades, poder aportar la información y documentación necesaria para desvirtuar las presunciones legales aquí señaladas.



Es importante que "CLAUSULA ANTIABUSO" establecida en el artículo 5-A del CFF, debe ser tomada muy en cuenta para que los contribuyentes revisen a la luz de este ordenamiento las actividades que realizan y en su caso vayan a reportar

conforme al Título Sexto del CFF, a fin de identificar si pudieran estar en el supuesto de una falta de razón de negocios, eludiendo o más complicado aún, evadiendo una norma tributaria y por tanto, en caso de que ejerzan sus facultades de comprobación las Autoridades, poder aportar la información y documentación necesaria para desvirtuar las presunciones legales aquí señaladas.

Por tanto, es necesario considerar que se trata de una cláusula muy abierta que permitiría a las autoridades fiscales sólo determinar que existe razón de negocio cuando el mismo fue exitoso, también se debe considerar la razón de negocio cuando sean fallidos, la sola expectativa de negocio puede tener una razón de negocio, y puede ser que por razones de mercado, del entorno económico, de una mala ejecución de la estrategia, o simplemente de una estrategia que partió de asunciones equivocadas el negocio no sea exitoso, de manera que sería una doble sanción para la empresa que además de las pérdidas económicas que representó una mala operación, también deba desconocer los efectos fiscales que tuvo dicha operación, por resarcitorios que estos resulten.

En cualquier caso, los contribuyentes deben estar enterados de los principios sobre los que descansa cualquier figura jurídica, para poder hacer valer los derechos de manera efectiva ante los tribunales

Hasta el momento el único medio de defensa ante esta reforma es un amparo indirecto, derivado de los hechos negativos que envuelven la cláusula anti abuso, esto al no poder probar ante la Autoridad a su satisfacción, la razón de negocios; sin que haya un pronunciamiento de la misma en el que se indique cuál fue la deficiencia de los elementos probatorios motivo de la resolución.

La Reforma 2020 incluyó un Artículo, el 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, con algunos puntos coincidentes con el Artículo 5-A, por ejemplo, ambos provienen de actos de la Autoridad y atacan las operaciones simuladas. Sin embargo, hay una diferencia primordial entre ambos: El Artículo 5-A no genera consecuencias penales, en tanto que el Artículo 113 Bis si lo hace.

**Dr. Juan de la Cruz Pérez Morales**

**Colegio de Contadores Públicos de Tabasco A.C.**



## **REFORMA FISCAL DONATARIAS AUTORIZADAS 2021**

### INTRODUCCION

Las Donatarias Autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, han venido adecuando el compromiso de cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo estas obligaciones más estrictas y específicas para la conservación de la Autorización emitida, que les permite recibir donativos en numerario y en especie y por tales, emitir el comprobante fiscal digital por internet (CFDI) apeándose a las formas dictadas en la versión 3.3. de la facturación electrónica.

Esta especial observancia a las Sociedades Civiles o Asociaciones Civiles que se ubican conforme la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Título III “De las Personas Morales con fines no lucrativos”; es con la finalidad de no emitir o conservar la autorización de un registro a este tipo de personas morales para efectos de aprovechar este régimen tributario con actividades que pudieran ser simuladas o creadas para efectos de evidenciar las actuaciones y que sean un vehículo de conseguir beneficios fiscales con el uso de su plataforma legal, administrativa, contable y fiscal.

Recordemos que una de las principales reformas al marco legal vinculado con Donatarias Autorizadas, fue la limitante que todos conocemos en el sentido de no poder deducir más del 7% de la Utilidad Fiscal de una Persona Moral del ejercicio inmediato anterior o el 7% de los ingresos del ejercicio fiscal anterior, tratándose de personas físicas, evitando con ello un abuso detectado en la deducción de donativos, mas que fue condicionado que estos sean realizados a entidades que cuenten con el registro de Donatarias Autorizadas, lo que conllevó a la creación prácticamente de un régimen tributario, dentro de uno que legalmente existía (teniendo en cuenta que para poder aspirar a la autorización del registro, primeramente se debe “nacer” como persona moral con fines no lucrativos). Se dice que se crea un nuevo régimen, pues indudablemente para el control del mecanismo fiscal de las deducciones limitadas y que estas se otorguen a sociedades o asociaciones que sean donatarias autorizadas, las iniciativas de reformas de Ley propuestas en los últimos tiempos, las reformas que finalmente quedaron autorizadas por el poder legislativo y la parte normativa dictada por el ejecutivo mediante reglas de carácter general a través de la autoridad fiscal, se han reforzado una serie de obligaciones de fondo y forma que se deben cumplir para efectos de



que el registro de donataria no sea revocado y con ello, se corte la posibilidad de recibir donativos y que éstos sean deducibles para las personas físicas o morales que les otorguen, inclusive si los realizaron apegados al límite permitido.

Previo a la iniciativa de reforma y del decreto final de la reforma a la Ley del ISR para este 2021, se pueden identificar obligaciones de fondo conforme las disposiciones del Título III mencionado en el sentido de que para poder otorgar el registro, la entidad debe redactar su objeto social y sus estatutos en el sentido por ejemplo de que se dedicaran exclusivamente a ciertas actividades susceptibles de recibir donativos y expresamente no incluir un listado de actividades que por su naturaleza no encajan o no son susceptibles de recibir donativos; prohibiciones de actividades de lucro y de fines políticos; destinen sus activos para fines exclusivos a su objeto social sin poder distribuir remanente alguno entre los socios o asociados que la conforman y que destinen su patrimonio a entidades análogas en el caso de disolución y liquidación. Obligaciones de forma tales como presentar declaraciones informativas en las que aporte una serie de documentos que acrediten el cumplimiento de su objeto social; de transparentar la recepción y destino de los donativos recibidos; expedir CFDIs; cumplir con la contabilidad electrónica; mantener actualizada su información ante el registro federal de contribuyente; presentar en tiempo y forma las declaraciones de impuestos a las que pudiera estar afecta, entre otros.

Como se puede observar, el funcionamiento de estas entidades la autoridad fiscal, la ha venido condicionando al cumplimiento de las obligaciones de fondo y forma mencionadas, pero en el transcurso de otro ejercicio fiscal fue detectando una serie de circunstancias, que consideró subir al rango de Ley de una manera contundente; es por ello que esta reforma fiscal a la Ley del ISR dedicó un estudio legislativo importante y que finalmente fue aprobado y decretado para conocimiento de los contribuyentes en general y particularmente a los que aspiren a obtener una autorización de registro o para quienes quieran conservarlo.

Veamos pues en el presente documento cuales fueron esas modificaciones, adaptaciones o eliminaciones al texto de la Ley Reformada.

**Texto vigente antes de la reforma**

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)**

**Artículo 27, fracción I, inciso f)**

**Artículo 27, fracción I, inciso f) se deroga**

~~f) A programas de escuela empresa.~~

f) (Se deroga).



Se elimina la posibilidad que los donativos sean otorgados a Programas de Escuela- Empresa, desde luego por el efecto de que

### Artículo 79

Se reforma el artículo 79, fracciones VIII, XI, XVII, XIX, XX y segundo párrafo

**Artículo 79.** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

Texto vigente antes de la reforma	Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)
<b>Artículo 79 fracción VIII</b>	<b>Artículo 79 fracción VIII se reforma</b>
<b>Organismos de sociedades cooperativas</b> VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.	<b>Organismos de sociedades cooperativas</b> VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores, así como los organismos cooperativos de integración y representación a que se refiere la Ley General de Sociedades Cooperativas.

Aquí de forma incluyente se consideran a los organismos que integren y representen a este tipo de Sociedades, dando con ello una mayor apertura al cooperativismo. Este tipo de entidades no califican para buscar un registro como Donataria Autorizada, pero si para que tribute como persona moral con fines no lucrativos que es propiamente lo que regula el Título III de la Ley de ISR.

Texto vigente antes de la reforma	Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)
<b>Artículo 79 fracción XI</b>	<b>Artículo 79 fracción XI se reforma</b>
<b>AC y SC dedicadas a la investigación científica o tecnológica</b> XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.	<b>AC y SC dedicadas a la investigación científica o tecnológica</b> XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.



En este caso, se hace obligatorio que juntamente con el régimen legal, la entidad esté autorizada para recibir donativos, por lo que se puede deducir en pensamiento, que se hace obligatorio desde Ley de ISR la condición de obtener el registro de Donataria Autorizada para que se considere una persona moral con fines no lucrativos; de tal forma que, si esto no se cumple en sus dos características, se estaría cayendo en probable supuesto de emigrar al Título II de la Ley de ISR. Nótese que la conjunción es la letra “y”.

**Texto vigente antes de la reforma**

**Artículo 79 fracción XVII**

**AC y SC que otorguen becas**

**XVII.** Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 83 de esta Ley.

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)**

**Artículo 79 fracción XVII se reforma**

**AC y SC que otorguen becas**

**XVII.** Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, que otorguen becas, a que se refiere el artículo 83 de esta Ley.

De nuevo vemos que la inclusión en el texto, va en el mismo sentido de la anterior fracción, de obligar a que juntamente con el régimen legal, la entidad esté autorizada para recibir donativos, por lo que se puede pensar que será obligatorio desde Ley de ISR tener registro de Donataria Autorizada para que se considere una persona moral con fines no lucrativos; de tal forma que si esto no se cumple en sus dos características, se estaría cayendo en un supuesto de emigrar al Título II de la Ley de ISR, como bien lo hacen valer en las disposiciones transitorias de la reforma a esta Ley.

**Texto vigente antes de la reforma**

**Artículo 79 fracción XIX**

**AC y SC con actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática**

**XIX.** 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, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, 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.

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)**

**Artículo 79 fracción XIX se reforma**

**AC y SC con actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática**

**XIX.** Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, 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, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, 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.



**Texto vigente antes de la reforma**

**Artículo 79 fracción XX**

**Inversiones**

**XX.** 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, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)**

**Artículo 79 fracción XX se reforma**

**Inversiones**

**XX.** Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro **y autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley,** que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

En estas dos últimas fracciones, observemos que la adición de texto sigue la constante de que las entidades que se constituyan para los fines de estas fracciones deben ser sin fin de lucro y autorizadas para recibir donativos; es decir que deben contar con el registro de donataria autorizada, en este sentido, ¿podemos seguir dudando que, si no cumple con las dos características, la autoridad fiscal podría reclasificarlas como personas morales del Título

**Texto vigente antes de la reforma****Artículo 79 segundo párrafo****Remanente distribuible presunto [2]**

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y los fondos de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, ~~salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma~~; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)****Artículo 79 segundo párrafo se reforma****Remanente distribuible presunto [2]**

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y los fondos de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

Esta reforma, aunque es pequeña en el sentido de eliminar unas cuantas líneas del párrafo, tiene un fondo muy interesante, pues se deja sin efecto una salvedad que venía salvando muchas causales de la determinación de un remanente ficto, pues la fracción IV del Artículo 147 de la Ley de ISR hace mención de la obligación de que las operaciones de las personas morales deben contar con el comprobante fiscal digital por internet para ampararlas. Ahora con esta reforma obliga a cumplir conforme al Título IV en general en materia de deducciones. De tal forma que para el 2021, egreso que se efectúe, aunque este destinado para los fines sociales de las entidades mencionadas en las fracciones y sea indispensable; va a ser considerado como causal para determinar un remanente. Se sigue en el entendido de



que las fracciones que no están señaladas en este párrafo seguirán siendo entidades que no determinan remanente ficto.

Artículo 80

Se adiciona el artículo 80, con un octavo párrafo

**Artículo 80, octavo párrafo se adiciona**

**Pérdida de la autorización de donatarias [8]**

En el caso de que las personas a que se refiere el párrafo anterior obtengan ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir donativos en un porcentaje mayor al 50% del total de los ingresos del ejercicio fiscal, perderán la autorización correspondiente, lo cual determinará mediante resolución emitida y notificada por la autoridad fiscal. Si dentro de los doce meses siguientes a la pérdida de la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta no se obtiene nuevamente dicha autorización, deberán destinar todo su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles.

Esta adición, contiene un castigo mayor al del pagar el ISR por el excedente del límite del 10% de ingresos derivados de actividades para las cuales no fueron creadas, considerando que si el excedente es mayor a 41%, además de pagar el ISR por dicho excedente, se estaría en la causal de perder la autorización del registro como Donataria y se otorga un plazo de doce meses para conseguir vía trámite correspondiente, la autorización para de nuevo recibir donativos que sean deducibles de impuestos para quienes los otorgan; lo peligroso de caer en este supuesto, es que si por alguna cosa u otra no se tiene éxito en conseguir de nuevo la autorización, dice la norma que deberán destinar todo su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles. No lo dice el párrafo, pero esto podría detonar la obligación de la fracción V del artículo 82 que versa sobre la disolución y liquidación de la entidad.

Es importante recordar que para el parámetro de la limitante del 10% de ingresos distintos a los estatuidos para el fin social no se consideran apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, entidades federativas, o municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; cuotas de recuperación; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista. Una de las últimas reformas en favor para no caer en esta limitante, fue la de permitir las cuotas de recuperación en eventos organizados cuyo ingreso se destine a los propios fines de la Donataria.



## Artículo 82

Se reforma el artículo 82, fracciones IV, V, segundo y tercer párrafos y se adiciona la fracción V, con un cuarto párrafo

### Texto vigente antes de la reforma

#### Artículo 82 fracción IV

##### Destino de los activos

IV. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

### Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)

#### Artículo 82 fracción IV se reforma

##### Destino de los activos

IV. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

Para precisar una de las importantes obligaciones, está el hecho de que esta reforma contempló que el destino de los activos sean exclusivos a los fines propios del objeto social, “por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta” de ahí la vital importancia que la redacción del objeto social contenga todas las actividades susceptibles de obtener la autorización para recibirlos, pudiendo pensar que si por alguna razón no se autorice una actividad y a esta se le destinen los activos, pues se estaría incumpliendo la obligación enmarcada en esta fracción y se ubicaría en una causal de revocación como se plasma en el artículo 82 Ter que se verá más adelante. Es importante señalar que una entidad puede contener en su objeto social una o más actividades susceptibles (normalmente afines a la asistencia social) y si es así, se deberá solicitar la autorización de recibir donatarias para cada una y en ese sentido recaen las resoluciones de la autoridad.



**Artículo 82 fracción VI, primer párrafo**

**(1) Información pública**

VI. Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, la información a que se refiere la fracción II de este artículo, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

**Artículo 82 fracción VI, primer párrafo se reforma**

**(1) Información pública**

VI. Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos y su patrimonio, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, la información a que se refiere la fracción II de este artículo, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

Se incluye en la obligación de transparencia, el informar acerca del Patrimonio con el que cuenta la entidad Donataria Autorizada; además de los donativos recibidos. Con esto se hace más integral la información que debe reportarse para efectos de poner a disposición del público inclusive la información de cómo está conformado el Patrimonio con el que cuentan.

**Artículo 82 fracción VI, segundo párrafo**

**(2) Revocación o falta de renovación de la autorización**

En los casos en que a las personas morales con fines no lucrativos o a los fideicomisos se les haya revocado o no se les haya renovado la autorización para recibir donativos derivado del incumplimiento de la obligación de poner a disposición del público en general la información ~~relativa al uso o destino de los donativos recibidos~~ a que se refiere el párrafo anterior, ~~sólo~~ estarán en posibilidad de obtener una nueva autorización si ~~cumplen con~~ la ~~citada~~ obligación omitida, ~~previamente a la obtención de la nueva autorización.~~

**Artículo 82 fracción VI, segundo párrafo se reforma**

**(2) Revocación o falta de renovación de la autorización**

En los casos en que a las personas morales con fines no lucrativos o a los fideicomisos se les haya revocado o no se les haya renovado la autorización para recibir donativos derivado del incumplimiento de la obligación de poner a disposición del público en general la información a que se refiere el párrafo anterior, ~~deberán cumplir con la obligación a que se refiere dicho párrafo dentro del mes siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de la revocación o a aquél en el que se haya publicado la no renovación de la autorización, a través de los medios y formatos establecidos en las disposiciones de carácter general que para tal efecto emita la autoridad fiscal, y solo estarán en posibilidad de obtener una nueva autorización una vez que cumplan con la obligación omitida.~~



En esta reforma se esclarece y se otorga un plazo para cumplimiento de la obligación que antes no se tenía y se abre la puerta a una normatividad adicional vía reglas misceláneas en este sentido y se condiciona tajantemente que solo se podrá obtener una nueva autorización “una vez que cumplan” con la obligación omitida, consistente en no poner a disposición del público la información de transparencia de los donativos recibidos y patrimonio con el que cuenta.

**Artículo 82-Ter**

**Se deroga el artículo 82-Ter**

Con la desaparición de este artículo se elimina todo lo referente a la certificación de instituciones autorizadas para recibir donativos e instituciones especializadas en certificación, por lo que las Donatarias Autorizadas, ya tendrán que cumplir por cuenta propia con todas las obligaciones que se enmarcan en el Título III en materia de su campo.

**Artículo 82-Quáter**

**Se adiciona el artículo 82-Quáter**

**Texto con el Dictamen Devuelto (5-XI-2020)**

Por su importancia se transcribe este artículo que se adicionó en esta reforma:

**Autorizaciones; causales de revocación y lineamientos**

Artículo 82-Quáter. Para los efectos del párrafo cuarto del artículo 82 de esta Ley, se estará a lo siguiente:

A. Son causales de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles las cuales darán inicio al procedimiento de revocación:

I. Destinar su activo a fines distintos del objeto social por el que obtuvieron la autorización correspondiente, conforme a la fracción I del artículo 82 de esta Ley.

II. No expedir el comprobante fiscal que ampare los donativos recibidos o expedir comprobantes fiscales de donativos deducibles para amparar cualquier otra operación distinta de la donación.



III. Cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación o de los expedientes, documentos o bases de datos del Servicio de Administración Tributaria o aquellas a las que tenga acceso o tenga en su poder dicho órgano administrativo desconcentrado, se conozca la actualización de cualquier hecho que constituya incumplimiento a las obligaciones o requisitos que establezcan las disposiciones fiscales a cargo de las donatarias autorizadas.

IV. Estar incluida en la lista a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

V. Si el o los representantes legales, socios o asociados o cualquier integrante del Consejo Directivo o de Administración de una organización civil o fideicomiso que haya sido revocada su autorización dentro de los últimos cinco años, forman parte de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles durante la vigencia de la misma.

VI. Encontrarse en el supuesto establecido en el último párrafo del artículo 80 de esta Ley.

Las organizaciones civiles y fideicomisos cuya autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta haya sido revocada por las causales a que se refieren las fracciones I a V de este apartado, no podrán obtener nuevamente la autorización para recibir donativos deducibles, hasta en tanto no corrijan el motivo por el cual fueron revocadas o en su caso paguen el impuesto sobre la renta correspondiente.

En el caso de que las organizaciones civiles y fideicomisos cuya autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta hayan sido revocadas en una ocasión por la causal a que se refiere la fracción VI de este apartado, no podrán obtener nuevamente la autorización y deberán destinar todo su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.



B. El Servicio de Administración Tributaria realizará el procedimiento de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta conforme a lo siguiente:

I. Emitirá oficio a través del cual dé a conocer a la donataria autorizada la causal de revocación que se configure conforme al apartado anterior, otorgándole un plazo de diez días hábiles siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de dicho oficio, a fin de que manifieste ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga, aportando la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar la misma.

Se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional a cargo de las autoridades. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

II. Agotado el plazo a que se refiere la fracción anterior, la autoridad fiscal emitirá la resolución correspondiente en un plazo que no excederá de tres meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se agotó el referido plazo.

III. La resolución señalada en la fracción que antecede se notificará de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.

Este artículo es como una cartilla y desde este preciso momento en que se da a conocer el decreto de la reforma, se le está leyendo a los contribuyentes, para dictarles reglas del juego que se deberán tener muy en cuenta para no caer en los incumplimientos de obligaciones llevaran a la revocación y a la necesidad de iniciar un procedimiento para obtener de nuevo la autorización en ciertos plazos enunciados; con una serie de requisitos y probanzas durante un proceso ya detallado desde el texto de Ley.

## CONCLUSIÓN

Sin duda alguna, estas reformas son de mucho cuidado, pues se establecieron más obligaciones a considerar desde el inicio del proyecto del documento constitutivo; ya que desde una Ley Fiscal, se está normando una cuestión de índole legal en materia de Sociedades Civiles, Asociaciones Civiles y/o Fideicomisos Autorizados;



sin olvidar la importancia de cumplir de manera puntual con las obligaciones que se adicionaron o se eliminaron de los textos de Ley como ya lo hemos visto en la sección de Lectura, Análisis y Comentarios de lo decretado; faltaría todavía abundar en el sentido de complemento o precisión que tengan las adecuaciones a las reglas misceláneas para el 2021 en materia de Donatarias Autorizadas. Por el momento es de sumo interés para quienes están en la operación y administración de este tipo de Entidades para efectos de que se actualicen y pongan en marcha las acciones correspondientes para poder atender a los nuevos lineamientos o lineamientos que ya lucen desde el texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y desde luego que se apoyen en profesionales que les puedan brindar asesoría al respecto, además de lo que en su momento pueda generar la autoridad para la comprensión de esta Reforma.

## **REFORMA FISCAL PLATAFORMAS DIGITALES 2021**

Dado a que el mercado de rentas y servicios se adaptó a la tecnología a través del uso de las plataformas tecnológicas por parte de quien oferta y demanda estos servicios, en 2020 las autoridades dejaron de estar pasivas e incluyeron modificaciones directas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la Ley del Impuesto Al valor Agregado, muchas de ellas ya contempladas en 2019 a través de reglas de carácter general, para 2021 la reforma fiscal incluyó medularmente los siguientes cambios:

Se reforma el artículo 113-A fracción I, II, III y se deroga el cuarto párrafo del citado artículo, en las cuales se especifican las tasas de retención aplicables a los servicios digitales, dejando a un lado las tablas que contenían los rangos de ingresos y porcentajes aplicables, con la actual modificación, las tasas de retención aplicables a los ingresos que obtengan las personas físicas por la prestación de servicios o por la enajenación de bienes a través de plataformas digitales son las siguientes:

### **Artículo 113-A fracciones reformadas.**



**Transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes.**

- I. Tratándose de prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes **la retención se hará por el 2.1%.**

**Hospedaje**

- II. Tratándose de prestación de servicios de hospedaje la retención se hará por el 4%

**Enajenación de bienes y prestación de servicios**

- III. Tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios **la retención se hará por el 1%.**

**Se deroga el cuarto párrafo que se refería a la actualización de cantidades y que mencionaba lo siguiente:**

Las cantidades establecidas en moneda nacional contenidas en las tablas previstas en el párrafo anterior, se actualizarán en los términos y condiciones que establece el artículo 152, último párrafo de esta Ley

**Se adiciona el artículo 113-D referente al bloqueo temporal del acceso a las plataformas digitales cuando no se retenga o no se enteren los impuestos con base en los supuestos marcado en este nuevo artículo:**

Artículo 113-D. Será aplicable la sanción prevista en el artículo 18-H Bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose del incumplimiento de las obligaciones de retener y enterar el impuesto sobre la renta en los términos del artículo 113-C, fracción IV de esta Ley, en el que incurran durante tres meses consecutivos las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el artículo 113-A, segundo párrafo de esta Ley.

Sanciones independientes



La sanción a que se refiere el presente artículo es independiente de aquélla que corresponda de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

#### Desbloqueo de servicios digitales

Para los efectos de desbloqueo temporal del acceso al servicio digital previsto en este artículo y, en su caso, para su desbloqueo, serán aplicables en lo conducente los artículos 18-H Ter, 18-H Quáter y 18-H Quintus de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando las personas morales y las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el primer párrafo de este artículo, incumplan las obligaciones de retener y enterar el impuesto sobre la renta en los términos del artículo 113-C, fracción IV de esta Ley, durante tres meses consecutivos.

#### REFORMAS LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

**Se adiciona el artículo 18 –D.** Con un tercer párrafo referente a la opción de incluir IVA en el precio para intermediarios residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México:

Artículo 18-D. Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, para los efectos de esta Ley, únicamente deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

Párrafo adicionado:

##### Excepción a servicios digitales

No estarán obligados a cumplir las obligaciones previstas en este artículo, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que presten los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV, a través de las personas a que se refiere la fracción II de dicho artículo, siempre que estas últimas les efectúen la retención del impuesto al valor

agregado en los términos del artículo 18-J, fracción II, inciso a), segundo párrafo, de esta Ley.

**Se adiciona el artículo 18-H Bis quedando redactado de la siguiente manera:**

**Bloqueo temporal de servicios digitales**

Artículo 18-H Bis. El incumplimiento de las obligaciones a que se refieren las fracciones I, VI y VII del artículo 18-D de esta Ley por los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen los servicios digitales previstos en el artículo 18-B del presente ordenamiento a receptores ubicados en territorio nacional, dará lugar a que se bloquee temporalmente el acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales que incumplió con las obligaciones mencionadas, bloqueo que se realizará por conducto de los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México, hasta el momento en que dicho residente cumpla con las obligaciones omitidas.

**Implicaciones por falta de pago o entero de retenciones:**

La sanción a que se refiere el párrafo anterior, también se aplicará cuando el residente en el extranjero omita realizar el pago del impuesto o el entero de las retenciones que, en su caso, deba realizar, así como la presentación de las declaraciones de pago e informativas a que se refieren los artículos 18-D, fracción IV, y 18-J, fracciones II, inciso b) y III de esta Ley durante tres meses consecutivos o durante dos periodos trimestrales consecutivos, tratándose de la declaración informativa a que se refiere la fracción III del artículo 18-D citado

**Cancelación de la inscripción en el RFC**

Adicionalmente, cuando se presenten los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, se cancelará la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 18-D, fracción I, de esta Ley y se dará de baja de la lista referida en dicha disposición, tanto en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación.

Es importante recalcar que las sanciones a que se refiere el presente artículo son completamente independientes de las correspondientes a la omisión en el pago del impuesto, al entero de las retenciones en la presentación de las declaraciones de pago e informativas, conforme a lo establecido en el artículo 18-G de esta Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**Se adiciona el artículo 18-H TER quedando redactado de la siguiente manera:****Reforma relativa a las resoluciones sobre incumplimiento**

Artículo 18-H Ter. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 18-H Bis de esta Ley, en forma previa al bloqueo mencionado en el artículo citado, el Servicio de Administración Tributaria dará a conocer al contribuyente la resolución en que determine el incumplimiento de las obligaciones de que se trate.

**Publicación y notificación de resoluciones**

Tratándose del incumplimiento de las obligaciones a que se refieren las fracciones I, VI y VII del artículo 18-D, la resolución se dará a conocer mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación y, tratándose de las establecidas en los artículos 18-D, fracciones III y IV, y 18-J, fracciones II, inciso b) y III de esta Ley, la resolución se notificará al representante legal del residente en el extranjero sin establecimiento en México, con el objeto de que los contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que dieron lugar a la determinación mencionada, en un plazo de quince días contados a partir del día siguiente a la publicación o notificación correspondiente, según se trate.

**Solicitud de Prórroga**

Los contribuyentes podrán solicitar, a través de los medios que para tal efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

**Domicilio para recibir notificaciones**

En la manifestación a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, el contribuyente deberá señalar un domicilio para recibir notificaciones dentro del territorio nacional o un correo electrónico para el mismo fin.

**Plazo de valoración y notificación de resoluciones**

Transcurrido el plazo a que se refiere el segundo párrafo del presente artículo y, en su caso, el plazo previsto en el tercer párrafo del mismo, la autoridad, en un plazo que no excederá de quince días, valorará la documentación, información o manifestaciones que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes en el domicilio o correo electrónico que hayan señalado al



presentar su escrito de aclaraciones. En su defecto, la notificación se realizará mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

**Requerimiento de información**

Dentro de los primeros cinco días del plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de cinco días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento. En este caso, el referido plazo de quince días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de cinco días.

**Bloqueo temporal de acceso a servicios digitales**

Una vez transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que el contribuyente haya acreditado el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en los artículos 18-D, fracciones I, III, IV, VI y VII, y 18-J, fracciones II, inciso b) y III, de esta Ley, según se trate, se ordenará el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, el cual se levantará una vez que se cumpla con las obligaciones omitidas.

**Se adiciona el artículo 18-H Quáter quedando redactado de la siguiente manera:****Orden de bloqueo temporal a concesionarios**

Artículo 18-H Quáter. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 18-H Bis y 18-H Ter de esta Ley, el bloqueo temporal deberá ser ordenado a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México, mediante resolución debidamente fundada y motivada, emitida por funcionario público con cargo de administrador general de conformidad con lo previsto en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Con independencia de lo anterior, dicho órgano desconcentrado podrá solicitar el auxilio de cualquier autoridad competente para llevar a cabo el bloqueo temporal a que se refiere el presente artículo.

**Plazo para realizar el bloqueo**

El concesionario de la red pública de telecomunicaciones en México de que se trate, contará con un plazo de cinco días a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución en la que se ordene el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, para realizar el bloqueo temporal correspondiente.

**Informe sobre cumplimiento**

El concesionario de la red pública de telecomunicaciones en México de que se trate, deberá informar del cumplimiento de dicho bloqueo temporal a la autoridad fiscal a más tardar al quinto día siguiente a aquél en que lo haya realizado.

Una vez transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que el contribuyente haya acreditado el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en los artículos 18-D, fracciones I, III, IV, VI y VII, y 18-J, fracciones II, inciso b) y III, de esta Ley, según se trate, se ordenará el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, el cual se levantará una vez que se cumpla con las obligaciones omitidas.

**Se adiciona el artículo 18-H Quintus quedando redactado de la siguiente manera:****Proveedores de servicios digitales bloqueados**

Artículo 18-H Quintus. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 18-H Bis, 18-H Ter y 18-H Quáter, el Servicio de Administración Tributaria dará a conocer en su página de Internet y en el Diario Oficial de la Federación el nombre del proveedor y la fecha a partir de la cual se deberá realizar el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, a efecto de que los receptores de los servicios en territorio nacional se abstengan de contratar servicios futuros.

**Resoluciones de desbloqueo**

Cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones que dieron lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital, el Servicio de Administración Tributaria, mediante resolución, emitirá la orden de desbloqueo al concesionario de una red pública de telecomunicaciones en México que corresponda, para que en un plazo máximo de cinco días se cumplimente. Dicha orden deberá ser emitida por el administrador general que haya ordenado el bloqueo temporal. Asimismo, dicho órgano desconcentrado deberá reincorporar al contribuyente en el Registro Federal de Contribuyentes e incluirlo en la lista a que se refiere el artículo 18-D, fracción I, de esta Ley.



**Adicionalmente se hace una adición al artículo 18-J, fracciones I, con un segundo párrafo, la fracción II, inciso a), con un segundo párrafo, y la fracción III, con un cuarto párrafo**

Artículo 18-J, fracción I segundo párrafo adicionado: Las personas a las que se refiere este artículo podrán optar por publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, el precio en que se oferten los bienes o servicios por los enajenantes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, en los que operan como intermediarios, sin manifestar el impuesto al valor agregado en forma expresa y por separado, siempre y cuando dichos precios incluyan el impuesto al valor agregado y los publiquen con la leyenda "IVA incluido."

**Artículo 18-J, fracción II, inciso a), segundo párrafo adicionado:**

Retención y emisión de comprobantes

Tratándose de residentes en el extranjero sin establecimiento en México, ya sea personas físicas o morales, que presten los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV de esta Ley, deberán retener el 100% del impuesto al valor agregado cobrado. En este caso, además, cuando el receptor lo solicite, deberán emitir y enviar vía electrónica a los receptores de los mencionados servicios digitales en territorio nacional los comprobantes a que se refiere la fracción V del artículo 18-D de esta Ley, ya sea a nombre de la persona a quien le hagan la retención o a nombre propio.

**Artículo 18-J, fracción III, cuarto párrafo adicionado:**

No se tendrá obligación de proporcionar la información a que se refiere esta fracción, tratándose de residentes en el extranjero sin establecimiento en México que presten los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV de esta Ley, a las que se les efectúe la retención en los términos de la fracción II, inciso a), segundo párrafo, de este artículo.

**Conclusiones:**

Con estas reformas quienes enajenen bienes, presten servicios o concedan hospedaje mediante el uso de plataformas electrónicas, deberán tener claro que en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales estarán de la mano con los propietarios o dueños de las plataformas, ya que la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales del propietario de la plataforma tendrá como consecuencia el bloqueo del uso de la plataforma, situación que vendrá a impactar también en la parte de generación de ventas, pudiendo afectar no solo la recaudación de impuestos sino también fuentes de empleo y generaciones de divisas que contribuyen al movimiento de la economía, recordemos que la gran mayoría de los que generan ingresos a través de estas plataformas son personas físicas que hoy se encuentran con una nueva oportunidad de ingresos.

Si bien fue un acierto la autoridad federal a través de estas reformas regular a los que obtienen ingresos por servicio de hospedaje, de transportación terrestre privado de personas o reparto de alimentos, nuevamente las Personas Físicas o Morales residentes en el extranjero que proporcionen las citadas plataformas dejan con una incertidumbre jurídica a los usuarios de las mismas en caso de no cumplir con sus obligaciones fiscales en territorio nacional.

Los contribuyentes que obtienen ingresos usando las plataformas tecnológicas y que tributan en este régimen, con estas reformas les dejan la incertidumbre respecto a los tipos de ingresos y deducciones a que tienen derecho, en el caso de los ingresos, al día de hoy la autoridad no define que es ingreso por servicios digitales, la interpretación de la sección III del régimen de Plataformas Digitales podría ser que los contribuyentes de esta sección solo son sujetos de una retención por parte de la plataforma digital, olvidando cualquier otro tipo de obligación fiscal.

**L.C. y MDF Juan Ramón Arceo Rosado**

**L.C. y MDF José Antonio Cervera Velázquez**

**C.P.C. y MDF Ricardo Silverio Martínez Domínguez**

**Instituto Mexicano de Contadores Públicos Cancún**



Este es un boletín de carácter informativo, elaborado por la comisión Fiscal Centro Istmo Peninsular, los comentarios no reflejan necesariamente la opinión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Por lo que no crea derechos ni obligaciones a lo que establece la normatividad.

El presente documento es resultado del esfuerzo y dedicación de los miembros de la comisión fiscal centro Istmo peninsular, a los que se les agradece su apreciable atención y dedicación.