**Aspectos por considerar en la iniciativa de Reforma Fiscal para 2021**

**I. Ley de Ingresos de la Federación**

**Tasa de recargos en pago a plazos**

En la la propuesta de Ley de Ingresos se prevén las mismas tasas de racargos por prórroga y de pagos a plazos vigentes en 2020.

Se considera que sobre todo la tasa de recargos derivada de pagos en parcialidades es elevada, pues de manera anualizada va del 15.12% al 21.84%, dependiendo del número de meses en que se solicite pagar el adeudo fiscal. Ello, en virtud de que mantener las mismas tasas de recargos para 2021 desconoce que a nivel nacional e internacional el costo de financiamiento ha bajando notablemente. A manera de ejemplo la tasa de cetes ha bajado del 9 al 4.5%.

Por tanto, sería deseable que el Congreso de la Unión ajuatara a la baja las tasas de recargos antes mencionados, considerando los escenarios económicos actuales y sobre todo considerando que ello ayudaría a los contribuyentes formales que por las cuestiones relacionadas con la pandemia se vean en la necesidad de solicitar el pago en parcialidades de sus adeudos fiscales.

**Estímulos fiscales**

Momento de acumulación. Tratándose de estímulos fiscales, la iniciativa propone un cambio muy relevante respecto del año anterior, pues se contempla que a partir de 2021 todos los estímulos contenidos en el artículo 16, a excepción del previsto en la fracción VII (acreditamiento del derechos especial sobre minería), se consideren acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

En el pasado ha habido diferentes posturas respecto a si los estímulos fiscales son o no acumulables, siendo que la Suprema Corte de Justicia ha resuelto de manera reiterada que *“los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, ues ello sería inconguente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente*”[[1]](#footnote-1). Ello, a menos que el legislador expresamente señale que son acumulables.

En el caso, la propuesta del Ejecutivo tornaría a los estímulos fiscales previstos en el artículo 16 antes mencionado en acumulables, por quedar expresamente así señalado.

Consideramos que el Congreso de la Unión debe rechazar estra propuesta sobre todo en la situación actual que impera en el país, pues de preveerse que los estímulos fueran acumulables, los contribuyentes acreedres de ellos no recibirían el beneficio íntegro correspondiente, siendo que es precisamente en este momento cuando deben recibirlo, con el fin de que coadyuve a la recuperación económica del país.

Por otro lado, sí se considera acertado que la ley precise para aquel estímulo que ya se consideraba era acumulable (fracción V del artículo 16), que la acumulación se llevará a cabo hasta el momento en que efectivamente se realice el acreditamiento correspondiente.

**II. Impuesto al Valor Agregado**

**Plataformas Digitales**

1) Enajenación de bienes muebles. Se propone eliminar la regla prevista en la Ley del IVA que establece que la prestación de servicios de intermediación para la enajenación de bienes muebles usados, no serán objeto del régimen. Nos parece que esta eliminación resulta inadecuada, en el caso de que el enejenante sea una persona física con actividad empresarial, pues para éste la enajenación estaría exenta y, por ende, el servicio accesorio que es la intermediación debiera correr la misma suerte, de acuerdo con el régimen fiscal que al efecto prevé la ley.

2) Prestadores de servicios digitales residentes en el extranjero. De manera adecuada, se establece la obligación para las plataformas digitales de intermediación que procesen pagos de retener el 100% de la tasa de IVA cobrado, cuando presten sus servicios de intermediación a residentes en el extranjero sin establecimiento en México, ya sean personas físicas o morales que presten servicios digitales consistentes en descarga de datos o acceso a imágenes, videos o juegos; clubes en línea y páginas de citas, o servicios de enseñanza a distancia, test o ejercicios.

Asimismo, las plataformas digitales de intermediación quedarían exentas de cumplir con la obligación de proporcionar  información a las autoridades fiscales sobre los residentes en el extranjero que presten servicios a través de dichas plataformas; sin embargo, las plataformas de intermediación estarán obligadas a emitir y enviar a los receptores mexicanos los comprobantes digitales correspondientes a dichos servicios.

Sanciones para las plataformas extranjeras por el incumplimiento de obligaciones. Se señala que se ha detectado que no existe un adecuado cumplimiento a las obligaciones de pago del impuesto por parte de las plataformas residentes en el extranjero, así como de las obligaciones de retención y entero del IVA y del ISR a cargo de las personas a quienes prestan sus servicios, en el caso de plataformas de intermediación.

Por ello, como medida para obligarlas a dar cumplimiento a estas obligaciones fiscales, se prevé la posibilidad de llevar a cabo el bloqueo de acceso a Internet de sus servicios por parte de concesionarios de redes públicas de telecomunicación, cuando se cumplan ciertos supuestos. Se prevén también supuestos para otorgar garantía de audiencia a estas plataformas.

Se establece que 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 SAT. En caso de que dichos concesionarios incumplan con las ordenes de bloqueo temporal, se establecen nuevas sanciones a su cargo.

Si bien consideramos adecuado que se dote a la autoridad fiscal de herramientas que pretendan lograr el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, nos parece que esta medida resulta inédita en los países con los que nuestro país sostiene relaciones comerciales y muy agresiva, por lo que será importante evaluar el impacto de la misma en el mercado digital. Lo anterior máxime si se considera que aun existen algunas problemáticas para la implementación adecuada del régimen fiscal por tratarse de residentes en el extranjero sin un lugar de negocios en el país, por lo que incluso el efectuar pagos de impuestos desde el extranjero representa un reto tecnológico. Adicionalmente, aun está pendiente la emisión de algunas reglas por parte de las autoridades fiscales para aclarar el contenido normativo de la ley.

**III. Código Fiscal de la Federación**

**Responsabilidad solidaria de residentes en el extranjero**.

Se establece un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria a cargo de los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, cuando dichos extranjeros tengan un establecimiento permanente en México no reconocido formalmente, por las contribuciones que hubiera causado dicho residente en el extranjero.

Resulta criticable que se imponga a los que contratan con un residente en el extranjero la tarea de verificar si dicha persona cumple con los requisitos o no para considerar que tiene un establecimiento permanente, a efecto de no ser responsable solidario del pago del impuesto. Incluso en muchos casos es una norma de imposible cumplimiento, pues no se cuentan con los elementos suficientes para realizar ese análisis, lo que origina que esta propuesta de reforma deje en total estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, convirtiéndolos en responsables solidarios de obligaciones que no son suyas.

Por otro lado, al amparo de la legislación vigente, la existencia de un establecimiento permanente por parte de un residente en el extranjero implica la presencia física del mismo o la realización de actividades empresariales por agente independiente o no en el país. Ello significa que si la autoridad considera que existe un establecimiento permanente, habrán forzosamente actividades empresariales realizadas por éste en el país, respecto de lo cual la autoridad podría en todo caso llevar a cabo en su momento la ejecución del crédito fiscal. Si esto no existe, es decir, si no hay actividades empresariales sucediendo en territorio nacional en contra de las cuales pudiera ejecutarse un cobro, implica que de suyo la autoridad quizá estaba en un error al considerar que un establecimiento existía.

Pareciera que esta propuesta pretende que las autoridades fiscales tengan siempre a quien cobrar un crédito fiscal, inclusive cuando no se trate del deudor principal y a costa de su seguridad jurídica de otro contribuyente, soslayando también que nuestro país tiene firmados tratados internacionales que prevén la asistencia en el cobro de impuestos a contribuyentes residentes en otros países. Por ello, en adición a lo señalado en el párrafo anterior, en caso de que las autoridades consideren que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en país que debe cubrir contribuciones, debe en todo caso hacer uso de los convenios internacionales para obtener el cobro de contribuciones cuando exista el tratado correspondiente.

**Aseguramiento precautorio**

Se establece la posibilidad de que se realice el aseguramiento precautorio de bienes no solo a los contribuyentes, sino también a terceros y responsables solidarios, cuando se opongan a proporcionar información vinculada al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

La justificación se encuentra vinculada a que en muchos de estos casos se está en presencia de personas que contratan con EFOS, o quienes reciben ingresos asimilables a salarios de estos. Lo anterior puede tener problemas de constitucionalidad, pues no existe para ellos en ese momento una contribución omitida, sino que se está revisando a un tercero. En todo caso debieran imponerse otro tipo de medidas coercitivas, pero no asegurarles bienes.

No debemos olvidar que estamos hablando de terceros que se encuentran vinculados con un contribuyente a quien la autoridad pretende determinarle un crédito fiscal, el cuál si bien pudo haber tenido alguna operación o relación comercial con el primero, no es su representante, ni su socio, ni está vinculado directamente con el cumplimiento de las obligaciones a cargo de este, por lo que no existe justificación para embargarle precautoriamente sus bienes por una causa que no le es propia.

Adicionalmente, si consideramos que se cambia el orden de prelación para el aseguramiento precautorio de bienes, para señalar que en primer lugar van las cuentas bancarias, esta medida puede ser sumamente grave, injusta y desproporcionada.

**Acuerdos Conclusivos.**

La iniciativa limita la posibilidad de promover acuerdos conclusivos, a que ello se realice dentro de los 15 días siguientes a la emisión del oficio de observaciones, última acta parcial de auditoría o resolución provisional que determine la existencia de un adeudo.

Consideramos que si la naturaleza de los acuerdos es la de ser una mediación entre autoridades y contribuyentes que por tanto eviten juicios y más bien coadyuven a la resolución de disputas, no debiera limitarse su promoción a un periodo de tiempo determinado y sobre todo tan corto (15 días) a partir de que el contribuyente tiene conocimiento de cuáles son las objeciones de la autoridad fiscal.

De hecho, en la práctica esta limitación implicará que se presenten muchos más acuerdos conclusivo que en la actualidad, pues los contribuyentes, al tener sólo ese plazo para acudir a este medio alternativo de resolución de controversias, lo elegirán casi de manera automática, siendo que se considera que esa no es la intención de la propuesta, por lo que consideramos que debe ser reevaluada y, en todo caso, establecer un plazo máximo más amplio a partir de la notificación del oficio de observaciones o última acta parcial.

Por otro lado, se establecen limitantes a la procedencia de la promoción de acuerdos conclusivos a contribuyentes que hubieran sido publicados en el listado provisional o definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF (EFOS presuntos o definitivos).

Consideramos que la exclusión a este tipo de contribuyentes, sobre todo si se trata de los que fueron listados de manera provisional, no es justificable en la medida en que a través del acuerdo conclusivo se pretenda solucionar una controversia con las autoridades distinta de si deben o no estar incluidos en dichas listas. Ello, en la medida en que se les estaría dando un tratamiento diferenciado sin justificación válida, sobre todo cando se trata de aquellos listados provisionalmente. Además, en la medida en que los acuerdos conclusivos sirven para facilitar la resolución de controversias entre contribuyentes y autoridades en beneficio de ambos, no se explica una medida que limite su acceso.

**Garantía del interés fiscal**

Se prevé que no podrá aceptarse como garantía el embargo en la vía administrativa de bienes intangibles (como marcas), ni predios rústicos, por no ser adecuados para garantizar la pronta recuperación del crédito fiscal.

Consideramos que si bien, como se señala en la iniciativa, pudiera considerarse que estos bienes son de menos fácil ejecución o recuperación, no debe prohibírsele al contribuyente que garantice el interés fiscal en favor del fisco federal con los bienes que forman parte de su patrimonio, cualesquiera que ellos sean, sólo por el hecho de que son de difícil realización.

\* \* \*

8 de octubre de 2020

1. Tesis CCXXX/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nacioón. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de noviembre de 2011. [↑](#footnote-ref-1)