



Análisis de las principales reformas en materia fiscal

La Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C. (ANADE) agrupa a abogados de toda la República, que se desempeñan en diversas ramas del Derecho de Empresa, entre los que se encuentran abogados especializados en la materia fiscal, quienes prestan sus servicios profesionales en grandes, medianas y pequeñas empresas, tanto nacionales como extranjeras, o bien, en despachos especializados o multidisciplinarios. Todos los abogados que integramos este Colegio, nos encontramos sujetos al cumplimiento de un estricto código de ética que rige nuestras actividades profesionales.

Hace algunos días, se sometió a la discusión del H. Congreso de la Unión, la iniciativa de modificaciones a diversas leyes de carácter fiscal, donde destacan las modificaciones propuestas al Código Fiscal de la Federación, La Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley Federal de Derechos. A continuación, hacemos una breve recapitulación de las principales modificaciones sugeridas y, adicionalmente, expresamos nuestra opinión sobre sus posibles efectos y consecuencias.

1) Modificaciones a la Regla General Anti abuso - Artículo 5°-A del Código Fiscal de la Federación

Reforma para dotar de efectos penales a la recaracterización de operaciones.

En Anade consideramos importante destacar, la profunda preocupación que el sector empresarial ha manifestado acerca de las reformas que se contemplan como parte del paquete económico anunciado por el Gobierno Federal, encausadas a establecer medios de control más enérgicos por parte de las autoridades fiscales, y como parte de estas medidas, a partir del 1 de enero de 2020 entró en vigor el texto actual del artículo 5°-A del Código Fiscal de la Federación ("Regla Anti abuso"), y que en la reforma que se encuentra en discusión actualmente, se pretende reformar nuevamente.

Dicho texto tiene su origen en las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), dentro de las acciones del programa BEPS (Based Erosion Profits Shifting), que buscan crear un enfoque de mayor transparencia en las operaciones fiscales que se realizan en los países para evitar prácticas fiscales nocivas.

En el caso particular de nuestro país, consideramos que esta acción tal y como se explicó en su momento en la iniciativa de Ley correspondiente, debería desarrollarse en el marco del combate a la evasión fiscal, práctica en la que en su mayor parte incurrían las llamadas empresas factureras, hoy identificadas como Empresas que emiten Facturas de Operaciones Simuladas ("EFOS").

Desafortunadamente, dado el carácter de la ley de ser de aplicación general, las disposiciones de la Regla Anti abuso, son igualmente aplicables a los EFOS que a las empresas que de manera lícita y apegada a derecho realizan sus actividades y contribuyen así al desarrollo de la nación. Empero, por tal generalidad, las autoridades fiscales pueden hacer un uso indiscriminado de las enormes facultades que le otorga la



Regla Anti abuso, cuyo texto, contiene diversos conceptos jurídicos indeterminados, que dejan amplio espacio a la interpretación y, a su vez, dejan en un profundo estado de indefensión a los contribuyentes.

Ahora bien, como parte de la Regla Anti abuso vigente (aprobada para entrar en vigor el 1 de enero de 2020), se menciona que "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".

De la transcripción de dicha porción normativa se puede desprender que las autoridades fiscales podrán dar un carácter diferente a las operaciones fiscales celebradas por el contribuyente, y que el análisis que se realice para tales efectos tendrá apoyo en que exista o no una razón de negocios y que se genere un beneficio fiscal.

En ese sentido, el texto en cuestión permite a las autoridades re caracterizar dichas operaciones, con lo que se podrían detonar cuestionamientos fiscales acerca de dichas operaciones, y contingencias fiscales importantes a cargo de los contribuyentes.

Hasta ahí, tal facultad pareciera no ser arbitraria o fuera de proporción, partiendo de la base de que antes de llegar a una determinación definitiva del carácter de dichas operaciones, las autoridades fiscales deben ejercer sus facultades de comprobación y conceder su derecho de audiencia a los contribuyentes que pudieran ser sujetos de dichas auditorías.

Asimismo, el actual texto de la Regla Anti abuso, en su parte final es claro en señalar que "los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal".

Derivado de ello, en este momento, en caso de que en efecto se lleve a cabo un recaracterización de operaciones fiscales por parte de las autoridades fiscales, las consecuencias y sus efectos se mantienen dentro del terreno estrictamente fiscal, es decir, de confirmarse que por virtud de dicha re caracterización se originará un crédito fiscal a cargo de los contribuyentes, la sanción correspondiente daría lugar a el pago de dicho crédito fiscal para resarcir al fisco.

Sin embargo, el Titular del Poder Ejecutivo Federal, está enviando una iniciativa de reforma al texto del Artículo 5°-A del Código Fiscal de la Federación, suprimiendo por completo la porción normativa citada, con lo que ya no será posible contener dentro de los límites fiscales las consecuencias y los efectos de la aplicación de la Regla Anti abuso.

En primer término, llama la atención que se propongan modificaciones a una disposición que, hasta la fecha no ha sido aplicada. Lo anterior, pues para que esta norma pudiera ser aplicada era indispensable que se emitieran las Reglas de Carácter General que regularan el funcionamiento del órgano colegiado designado en el propio artículo que, como analizamos en el siguiente apartado, a la fecha no han sido publicadas.



Este cambio, además, representa una seria amenaza para la presunción de inocencia de los contribuyentes, en virtud de que en la práctica esta reforma permitirá al Servicio de Administración Tributaria utilizar el aparato penal de forma indiscriminada en contra de los contribuyentes que, a su exclusivo juicio, no logren demostrar una razón de negocio o los beneficios razonablemente esperados, a través de las correspondientes querellas y procedimientos.

Esta medida resulta sumamente desproporcionada y rompe con el equilibrio que existe entre el aparato fiscalizador/recaudador y los contribuyentes, la cual debe ser en todo momento una relación de cooperación y no de sumisión absoluta.

Y se menciona el aspecto de sumisión, pues no debe escapar a la atención de ese cuerpo legislativo, las noticias que han trascendido en fechas recientes, respecto de una excesiva presión ejercida por el Servicio de Administración Tributaria a ciertos Grandes Contribuyentes que realizaron pagos de impuestos omitidos, sin permitirles el ejercicio de sus medios de defensa, ni contar con el consejo de sus asesores fiscales, como condición de la autoridad para acceder a acuerdos.

Si la reforma que se critica se consumara, este tipo de medidas arbitrarias para ejercer presión de forma indiscriminada no serían solo utilizadas en contra de EFOS, sino de cualquier contribuyente que no logre convencer a las autoridades fiscales de que sus operaciones son transparentes y no buscan de ninguna forma fines elusivos o evasores.

En ese sentido, ANADE considera que el texto del Artículo 5°-A debe mantenerse sin cambios respecto de su parte final, y que se mantenga la facultad expedita para autoridades de investigar y sancionar penalmente conductas delictivas incurridas por infractores, siempre dentro de un marco de estricto apego a derecho y respeto a los derechos humanos, obligación a cargo de todas las autoridades de la federación.

Omisión en las reglas de carácter general que regulan órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria

Asimismo, el texto de la Regla Anti abuso, vigente desde el 1 de enero de 2020, prevé la siguiente porción normativa:

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.**



Es decir, todas las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales, que derivan de una revisión de gabinete, una visita domiciliaria o una revisión electrónica, deberán pasar por un filtro antes de emitir la decisión final del procedimiento de auditoría correspondiente, y dichas resoluciones deberán ser sometidas a la decisión de un órgano colegiado integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, quienes deben emitir una opinión favorable para en su caso recharacterizar las operaciones fiscales.

Las disposiciones relativas al órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. Al respecto al día de hoy tales reglas de carácter general no han sido expedidas por lo que se desconoce el criterio bajo el cual operará el órgano colegiado, y esto crea incertidumbre.

Por ello, Anade quiere hacer un respetuoso llamado a las autoridades para que estas reglas sean publicadas a la brevedad, y que se procure que su confección de lugar a un órgano colegiado con un marco de actuación apegado por completo a un estado de derecho.

2) Iniciativa Federal que establece reformar el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación en relación con la escisión de sociedades

Actualmente, el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación señala los supuestos por los cuales la fusión o escisión de sociedades no se considerarán como una enajenación de bienes, y establece diversos requisitos que se deberán cumplir, entre los cuales, para la escisión de sociedades se encuentran los siguientes:

- Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.
- La sociedad escidente deberá designar la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente.
- Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión.

Propuesta de reforma al artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación

En la iniciativa en análisis, se sometió a consideración de la Cámara de Diputados incorporar un quinto párrafo al artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, a efecto de prever que la escisión de sociedades tendrá el carácter de enajenación, aun y cuando se cumplan los requisitos indicados en la fracción II de dicho artículo, cuando la escisión de sociedades dé lugar a la creación de conceptos o partidas que no existían antes de la escisión a las sociedades escindidas.



La inclusión de dicho párrafo tiene su motivación por parte de la autoridad, en que la regulación vigente propicia que los contribuyentes transmitan valores y atributos fiscales, sin el reconocimiento de las consecuencias fiscales, y la transmisión de estos valores y atributos se aprecia en la integración de los saldos de las cuentas de activo, pasivo y capital de la sociedad escidente y la o las sociedades escindidas, una vez que se llevó a cabo la escisión.

Así las cosas, se considera que la regulación actual de la escisión de sociedades es insuficiente para atribuir consecuencias fiscales a estos valores que se crean como resultado de la escisión, toda vez que no se pueden atribuir efectos fiscales de ingreso y realización de actos o actividades una vez cumplidos los requisitos actualmente establecidos, por lo que dicha figura es utilizada como un vehículo con propósitos fiscales y no de eficiencia administrativa o de negocios

Debido a ello, la inclusión del quinto párrafo propuesto contendrá la redacción siguiente:

“Tratándose de escisión de sociedades, tampoco será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad escidente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la escisión de la sociedad de que se trate.”

En relación a ello, es importante mencionar que de igual forma se propone modificar el artículo 26 fracción XII del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que el límite de la responsabilidad solidaria no sea aplicable cuando se actualice el supuesto contenido en el quinto párrafo propuesto al multicitado artículo 14-B.

De lo anterior se puede desprender, que aún y cuando los Contribuyentes den cabal cumplimiento a la fracción II del multicitado artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, a efecto de no considerar como enajenación de bienes las escisiones llevadas a cabo, dicho supuesto se encuentra condicionado a un requisito adicional, es decir, la no creación de conceptos o partidas inexistentes anterior a la escisión a las sociedades escindidas.

Aunado a lo anterior, no será aplicable el límite de responsabilidad solidaria al valor del capital de cada una de las entidades al momento de la escisión, en caso de actualizarse el supuesto contenido en la reforma al artículo 14-B.

La posible aprobación y entrada en vigor de dicha iniciativa de reforma a los ordenamientos jurídicos citados afectará la esfera jurídica de las empresas escindidas, por lo que consideramos que debería ser analizada con detenimiento esta propuesta por parte del H. Congreso de la Unión, con el propósito en su caso de establecer con mayor claridad bajo qué supuestos y en qué condiciones la escisión debería ser



considerada como enajenación, pues si bien en la exposición de motivos se señalan temas relacionados con la transmisión de posibles atributos fiscales o de valores sin las consecuencias fiscales correspondiente, en el texto normativo no queda claro cuáles son esos supuestos, transgrediendo la referida garantía en perjuicio de los pagadores de impuestos.

3) Modificaciones a los artículos 17-H y 17-H Bis. respecto al procedimiento de cancelación del Certivado de Sellos Digitales.

Se propone reformar el artículo 17-H del CFF con la finalidad de que a los EFOS y a los contribuyentes que transmitan de manera indebida pérdidas fiscales no les sea aplicable el procedimiento de restricción temporal de sellos digitales y para que se proceda a la cancelación inmediata de los sellos en tratándose de dichos contribuyentes.

Esta propuesta de reforma a nuestro juicio es por demás desafortunada, porque contraviene los principios de razonabilidad y de equilibrio procesal que debe prevalecer en todo procedimiento (aun en los procedimientos de carácter administrativo). En efecto, esta reforma pasa por alto que los EFO's y los contribuyentes que tienen presunción de haber transmitido pérdidas fiscales, aunque esa determinación pudiera resultar definitiva de parte de la autoridad fiscal, continua pendiente el desahogo de medios de defensa que interpongan los contribuyentes. El hecho de que existan los procedimientos contemplados en los artículos 69-B y 69-B bis del Código Fiscal de la Federación no debe ser pretexto para impedir el acceso a estos contribuyentes a esta clase de procedimientos.

Finalmente, se propone establecer un plazo máximo de 40 días hábiles para que los contribuyentes a quienes les hubiese sido cancelado el sello digital, procedan a presentar la solicitud del caso de aclaración. En caso contrario, se actualizaría una especie de preclusión que a nuestro juicio, podría considerarse como un consentimiento tácito para posteriores oportunidades procesales.

Se ha criticado mucho esta reforma, sin embargo, su razón de ser radica en que una persona que opera normalmente, y factura sin llevar a cabo triangulaciones, no permite que pasen 40 días hábiles sin ingresar el caso de aclaración para que le restituyan el sello digital, aunque sea de manera temporal, que le fue restringido.

4) Solicitudes de devolución de saldos a favor y facultades de comprobación relacionadas con su procedencia (Artículos 22 y 22-D)

Se adiciona un párrafo al artículo 22 del CFF, para efectos de que la no localización de un contribuyente, o bien, el hecho de que su domicilio fiscal se encuentre como no localizado ante el Registro Federal de Contribuyentes, sea causal para tener por no presentada la solicitud de devolución, siendo pertinente tener presente que las solicitudes de devolución que se tienen por no presentadas no interrumpen los plazos de prescripción que en estos casos transcurren en perjuicio de quienes solicitan la devolución de los saldos a favor.



El problema de esta propuesta de reforma es de carácter fáctico, y estriba en el hecho de que los contribuyentes no siempre tienen conocimiento de que las autoridades fiscales los tienen por no localizados, pues no en todos los casos se sigue el trámite para comprobar la veracidad del domicilio fiscal, y tampoco en todos los casos, hay una correcta práctica de la diligencia. No está de más mencionar que cuando se tiene por no localizado a un contribuyente, le pueden ser cancelados los sellos digitales y puede ser publicado en la lista a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Es claro que el contribuyente al que se le tenga por no presentada una solicitud de devolución por ubicarse en este supuesto, tendrá que enfocar su defensa en demostrar su efectiva localización en el domicilio fiscal declarado ante el Registro Federal de Contribuyentes. No obstante, el conflicto aquí radica en la complejidad probatoria a la que se enfrentará el particular para demostrar que sí se encontraba localizable en el domicilio registrado, considerando que el acto de autoridad que lo declara como no localizable tiene presunción de legalidad y validez.

Por otra parte, se propone ampliar de 10 días a 20 días hábiles, el plazo que tiene la autoridad fiscal para emitir y notificar la resolución que recaiga con motivo de la facultad de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, cuestión que es a todas luces injustificada, toda vez que habiéndose practicado la auditoría y habiéndose cerrado la misma resulta del todo innecesario una ampliación de plazo para notificar la conclusión respecto a la procedencia de la devolución.

Finalmente, se establece que en tratándose de solicitudes de devolución que son presentadas por un mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá ejercer facultades de comprobación para verificar su procedencia, ya sea por cada una de dichas solicitudes, o bien, por la totalidad de las mismas, pudiendo emitir una sola resolución. Esta reforma nos parece acertada, siendo pertinente destacar que no hay propuesta de modificar los plazos de conclusión de las facultades de comprobación ejercidas con fundamento en el artículo 22-D, cuando la revisión verse sobre diversas solicitudes de devolución.

5) Plazo para conservar cierta documentación, tratándose de aumentos y reducciones de capital, así como distribución de dividendos o utilidades (artículo 30)

Se propone que el plazo general de 5 años para conservar los documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes no resulte aplicable, tratándose de información y documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación (MAP's), siendo que se deberán de conservar por todo el tiempo en el que subsista la empresa.

Asimismo, se establece que tratándose de actas de aumento de capital social, cuando sean en numerario deben conservarse los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras, cuando sean en especie los avalúos correspondientes, cuando se lleve a cabo por capitalización de reservas o de dividendos deben de conservarse las actas de asamblea en las que consten dichos actos, así como los registros contables



correspondientes, tratándose de aumentos por capitalización de pasivos las actas de asamblea en las que consten dichos actos, así como el documento en el que certifique la existencia contable del pasivo y el valor correspondiente del mismo, señalando que la referida certificación deberá de contener las características que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria a través de reglas de carácter general.

Para el caso de disminución de capital social mediante reembolso a los socios, deberán conservarse los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras, así como en caso de liberación concedida a los socios conservar las actas en que se haga constar dicha situación, así como las de suscripción, liberación y cancelación de acciones.

En el caso de constancias por dividendos o utilidades distribuidas, se deben conservar los estados de cuenta también.

Ahora bien, en congruencia con dicha modificación, se propone que al igual que ocurre con las pérdidas fiscales, si la autoridad está revisando la aplicación en un ejercicio distinto al en que se realizó la distribución del dividendo, reducción de capital, reembolsos, remesas o distribución, deberá conservarse la información soporte del origen y los movimientos de la CUFIN y CUCA o cualquier otra cuenta relacionada.

Al respecto, consideramos indispensable que por seguridad jurídica se establezca un artículo transitorio en donde se señale que estas nuevas obligaciones resultan aplicables respecto de los actos celebrados a partir de la entrada en vigor de la reforma, esto es, a partir de 2021.

De igual forma, consideramos criticable que las autoridades fiscales señalen que únicamente serán válidas aquellas certificaciones emitidas conforme a los requisitos señalados en reglas de carácter general y, que al ejercer sus facultades de comprobación las autoridades fiscales respecto de algún ejercicio, al revisar las cuentas fiscales y contables, se pretenda revisar movimientos correspondientes a otros ejercicios fiscales.

6) Modificaciones al régimen aplicable al Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (69-C, 69-F y 69-H)

Las modificaciones que se proponen a diversas disposiciones fiscales, de acuerdo con la exposición de motivos, transita sobre diversos ejes, dentro de los cuales se encuentra la evasión y elusión fiscal, eje en el cual, de forma desafortunada, ubican a las reformas que se pretende realizar a los acuerdos conclusivos.

De acuerdo con la exposición de motivos, la implementación de los acuerdos conclusivos, ha permitido que los contribuyentes corrijan su situación fiscal sin llegar a una liquidación, argumentando que los mismos han sido utilizados por algunos contribuyentes para alargar los procedimientos y evadir el pago de las cantidades a su cargo.



Al respecto es importante comentar que a través de los acuerdos conclusivos, no se buscan alargar los procedimientos, en virtud de que si bien, la presentación de la solicitud del acuerdo trae como consecuencia la suspensión de los plazos, la actualización y los recargos correspondientes se siguen causando, lo que de ninguna forma impacta en la recaudación que tiene derecho a percibir el Estado.

Y por lo que hace a la afirmación en el sentido de que los contribuyentes que acuden a un acuerdo conclusivo, lo hacen con el objetivo de evadir el pago de los impuestos a su cargo, resulta ser una afirmación errónea, en virtud de que incluso derivado de la información dada a conocer por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al mes de junio del 2020, se logró a través de esta herramienta legal, una recaudación de 6 mil 507 millones 257 mil 902 pesos, solo en el primer semestre de este año.

Derivado de lo anterior, y en lo particular, se realizan los siguientes comentarios en cuanto a las modificaciones que se proponen a los artículos 69-C, 69-F, y 69-H, del Código Fiscal de la Federación:

Se propone limitar la presentación de la solicitud del acuerdo conclusivo, para que sea desde el inicio del ejercicio de facultades de comprobación y hasta quince días posteriores al levantamiento del acta final de visita y/o notificación observaciones provisional en revisiones electrónicas.

Al respecto, se considera que limitar el plazo a 15 días, es incorrecto, primeramente porque dependiendo de la facultad de comprobación que este ejerciendo la autoridad fiscal, los contribuyentes cuentan con un plazo de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones observados durante la auditoría.

Esto traería como consecuencia, que por ejemplo, tratándose de una revisión de gabinete, en donde se emite un oficio de observaciones, el contribuyente contaría con un plazo menor para solicitar el acuerdo conclusivo, que para desvirtuar los hechos u omisiones. No debe pasar desapercibido que por lo menos en el caso de las revisiones de gabinete, los particulares se verían forzados a solicitar la adopción del acuerdo conclusivo, inclusive antes de que hubiese fenecido el plazo para desvirtuar el contenido del oficio de observaciones.

Adicionalmente, se considera innecesario limitar dicho plazo, pues una vez transcurridos los plazos que establece el CFF para cada tipo de facultad de comprobación, la autoridad fiscal puede emitir su resolución determinante del crédito fiscal en cualquier momento, en virtud de que la solicitud de la adopción de un acuerdo conclusivo es

En cuanto a las adiciones a las fracciones I y II, se considera que dicha precisión resulta innecesaria, en virtud de que actualmente los acuerdos conclusivos no proceden tratándose del ejercicio de facultades de comprobación en materia de devoluciones, ni tratándose de compulsas.

En cuanto a la incorporación de la fracción V, el no permitirle a los contribuyentes que se ubican en los supuestos del artículo 69-B, la adopción de un acuerdo conclusivo, limita su acceso a regularizar su



situación fiscal, aún y cuando los supuestos por los se colocaron aún se encuentran pendientes de algún medio de defensa.

A su vez, esta cuestión, a nuestro juicio, transgrede los principios de igualdad, razonabilidad y equilibrio procesal. El hecho de que las autoridades fiscales hubiesen comenzado una verdadera cruzada en contra de los factureros, no puede llevar al legislador a permitir que sean excluidos del acceso de un medio anticipado de solución de controversias en el que podrían demostrar incluso, que no facturan o que no deducen operaciones simuladas o inexistentes. Este tipo de reformas entrañan indirectamente, el establecimiento de presunciones de culpabilidad y de presunciones iuris et e iure que limitan la posibilidad de contribuyentes considerados como EDOS o EFOS, de probar en contrario.

No está de más mencionar que esta serie de modificaciones propuestas es una muestra más de la tendencia actual de limitar las facultades, el acceso y el espectro de actuación de la PRODECON, así como el poco respeto que nuestra actual administración profesa por dicha institución.

Consideramos correcto, que se hagan adecuaciones a este procedimiento exclusivamente por lo que se refiere a los plazos de caducidad

7) Embargo precautorio relacionado con terceros (artículos 40 y 40-A)

El artículo 40 del Código Fiscal de la Federación regula las medidas de apremio que las autoridades fiscales pueden emplear, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, impidan de cualquier forma o por cualquier medio, el inicio o desarrollo de sus facultades, aplicando en estricto orden el auxilio de la fuerza pública, imponer la multa que corresponda acorde al Código Fiscal de la Federación, practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación -acorde al procedimiento contenido en el artículo 40-A del Código en cita- así como solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia a un mandato legítimo de la autoridad fiscal.

Cabe señalar que, actualmente la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación que faculta a la autoridad fiscal para embargar precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente o responsable solidario, al no contemplar a los terceros relacionados con aquéllos, se propone reformar la fracción en comento del artículo en análisis, para incluirlos expresamente, pues a lo largo del numeral, se hace referencia en varias partes de los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario, lo que traerá como consecuencia, a partir de 2021, de prosperar la reforma, que la autoridad fiscal también podrá practicar el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación de los terceros de mérito, conforme a lo establecido en el artículo 40-A que también se propone reformar.

Lo que en principio pudiere tener tintes de concordancia legislativa, pensamos que no sólo tiene ese objetivo, toda vez que la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, señala que la reforma propuesta define a los terceros como aquellos contribuyentes que realizaron “presuntas” operaciones con empresas



que facturan operaciones simuladas (EFOS) así como aquéllas personas físicas que percibieron “ingresos exorbitantes” de aquéllas empresas, como “presuntos” asimilados a salarios (operaciones que el Ejecutivo Federal identifica como sin “materialidad”).

Sin duda, nadie está en contra de que el Servicio de Administración Tributaria combata las operaciones que realicen quienes venden y/o adquieran facturas para erosionar la base del impuesto sobre la renta y obtengan acreditamientos o saldos a favor en materia de impuesto al valor agregado irreales, sin embargo, la propia exposición de motivos revela que lo que se busca con la reforma a la fracción III del artículo 40 y diversos apartados del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación, al incluir, dentro del aseguramiento precautorio de bienes o de negociaciones, a los terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, lo es “que se eliminen esas malas prácticas que dañan al fisco federal”.

En otras palabras, con las reformas a los artículos 40 y 40-A que se proponen, que aquéllos contribuyentes (terceros) que hayan realizado operaciones con una empresa que facturó operaciones simuladas (EFOS) - que bien pudieren estar defendiendo sus intereses ante nuestros Tribunales- así como aquéllos contribuyentes que “recibieron ingresos exorbitantes como presuntos asimilados a salarios” de dichos EFOS, se les aplique sin cortapisa, el embargo precautorio a sus bienes o negociación, cuando incluso, ni siquiera el oficio que colocó a la empresa que emitió los comprobantes como definitiva, sea firme, lo que trae como consecuencia que se apliquen medidas de apremio a los terceros sin siquiera tener conocimiento de que la empresa con la que celebraron operaciones está listada como definitiva en términos del cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ni mucho menos, conocer esos terceros si la defensa legal de los EFOS trajo como consecuencia la nulidad precisamente del oficio que los ubicó con el carácter de definitivos.

Sin lugar a dudas, la exposición de motivos del Ejecutivo Federal no contemplo que nuestro Máximo Tribunal ha emitido Tesis Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.), en el que se definió que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es una norma procesal; que constituye un solo procedimiento para los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales y para quien da el efecto fiscal del mismo, que se transcribe a continuación:

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los

servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Época: Décima Época Registro: 2010274 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: **Jurisprudencia**
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II
Materia(s): Constitucional Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.) Página: 1738.

De igual manera, debemos llamar en forma respetuosa la atención de esa Soberanía, respecto de la propuesta de reformar la fracción II del artículo 40-A en cita, a través de la adición de un segundo párrafo que facultaría a la autoridad fiscal a asegurar precautoriamente los bienes o la negociación de los terceros, hasta por la tercera parte del monto de las operaciones, actos o actividades que dicho tercero celebró con el contribuyente o responsable solidario (EFOS) o con el contribuyente que la autoridad fiscal pretenda comprobar con las solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a aquéllos y, respecto de los cuales, los terceros “recibieron ingresos exorbitantes como presuntos asimilados a salarios”, cuando de nueva cuenta, los contribuyentes EFOS como aquellos que pagaron un servicio



independiente a terceros, pudieren estar defendiendo sus derechos en Tribunales sin que los terceros tengan conocimiento de dicha defensa legal.

Incluso, se pudiere llegar al extremo de embargar precautoriamente a los terceros, bajo la premisa de que los EFOS o los contribuyentes que pagaron por los servicios independientes, no hayan dado respuesta a las solicitudes de información o requerimientos de documentación practicada a aquéllos y con posterioridad, afecten la esfera jurídica de los terceros, sin previamente otorgarles su derecho de audiencia, como si ocurre, dentro del procedimiento que contempla el artículo 69-B del Código Tributario Federal, motivo por el cual, el aseguramiento de hasta la tercera parte que se pretende con la reforma nos parece inconstitucional, en la medida de que el tercero tendrá conocimiento de ese monto de embargo precautorio hasta que se le notifique dentro de un plazo que también se propone reformar de tres días para modificarlo a veinte días, sin dejar de perder de vista que, también se propone, modificar que el bien embargado por excelencia sean los depósitos bancarios en lugar de los bienes inmuebles, con lo que, de facto, se detiene la actividad comercial o de prestación de servicios de los terceros relacionados con los contribuyentes y obligados solidarios.

Por último, también resulta criticable la propuesta de reforma pues, sin ninguna razón objetiva, la exposición de motivos propone reformar el plazo de notificación del embargo precautorio de tres días a veinte días, lo cual, trae como consecuencia que lo que sí reconoce la exposición de motivos, es que detenido el flujo de efectivo a los contribuyentes, responsables solidarios y hoy terceros con ellos relacionados, se les impida económicamente continuar con sus actividades, lo cual, demuestra que la reformas a los artículos 40 fracción III y 40-A del Código, tienen un fin meramente recaudatorio, más allá de que la autoridad pueda o no, ejercer el inicio o desarrollo de sus facultades de comprobación.

7) Utilización de medios tecnológicos (artículo 45)

Con la “Iniciativa con Proyecto de Decreto con el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación” para el ejercicio fiscal 2021, se propone una reforma muy controversial al primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Dicha Iniciativa señala que la tecnología es una parte fundamental para el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, proponiendo que dicha autoridad pueda utilizar herramientas tales como cámaras fotográficas y de video, grabadoras, teléfonos celulares u otros, que le permitan recabar imágenes o material que sirvan como constancia de los bienes y activos que existen en el domicilio fiscal del contribuyente.

Precisa esta propuesta que la obtención de tal información se realizará en el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del referido Código, por lo que “entran” bajo la reserva fiscal prevista en el primer párrafo del diverso artículo 69 de la mencionada disposición.



El acceso, manejo, resguardo y divulgación de imágenes o material sin el debido permiso y consentimiento expreso del contribuyente, provocará inseguridad e incertidumbre jurídicas, por lo que estimamos que la reforma propuesta a este dispositivo violará derechos humanos y fundamentales, tales como la inviolabilidad del domicilio y la protección de datos personales (e.g. fotografías y videos), pues no existirá certeza alguna del uso debido, e incluso indebido, que se le dará a tales imágenes o material recabado mediante las herramientas tecnológicas que utilice la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, a través de sus auditores.

Además, cualquier bien o activo localizado dentro del domicilio fiscal de un contribuyente, no precisamente es de su propiedad, de su posesión, o bien, que guarda relación alguna con el desarrollo de sus actividades y operaciones, por lo que el uso que se le daría a esas imágenes o material obtenido por la autoridad fiscal generaría un grado irreparable de indefensión al contribuyente, razón por la cual consideramos totalmente inapropiada la reforma propuesta, ante la evidente falta de seguridad y certeza jurídicas que ocasionará.

Si bien es cierto que el uso de la tecnología es medular, al ser un instrumento que le permite a las personas físicas y morales potencializar sus actividades y operaciones para la consecución de sus metas y objetivos, ello no significa que se le permita a la autoridad fiscal a utilizarla de forma indiscriminada y arbitraria en perjuicio de los contribuyentes y, de esta manera, poder coaccionarlos.

Ley Federal de Derechos

1. Derechos por el uso del espectro radioeléctrico

Con la idea de poder efectuar cobros por el uso de las bandas de frecuencia de 814 a 824 Mhz, de 824 a 849 Mhz , de 859 a 869 Mhz y de 859 a 894 Mhz, mismas que son utilizadas en los servicios de telefonía móvil, se establecen ajustes en los cobros de derechos en esto casos. Adicionalmente se incorporan algunas bandas de frecuencia que no estaban previstas actualmente y se ajustas otras que ya se venían aplicando.

Según se establece en la Exposición de Motivos, el esquema de cobro que aplica actualmente nuestro país por estos usos, se encuentra por debajo de lo que aplica en otros países y representan solo una mínima parte del promedio internacional, lo que a su juicio justifica el incremento sustancial que se hace en estos cobros. No obstante lo anterior, la propuesta no señala las referencias internacionales que fueron consideradas para tales efectos, lo que imposibilita efectuar una comparación real de los costos e incluso de la calidad de la infraestructura por la que se realizan dichos pagos, por lo cual no es posible verificar que efectivamente se requiere un incremento y mucho menos de esta proporción.

Las modificaciones propuestas representan un incremento muy importante en las contribuciones que se deben pagar por los concesionarios de servicios de telefonía móvil, el cual incrementará indirectamente el costo de los servicios al usuario final, además de que representará un costo adicional para la

implementación de nuevas tecnologías de comunicación, lo cual consideramos inadecuado en el entorno económico que estamos viviendo actualmente, por lo que proponemos que se ajuste al menos un 50% a la baja el incremento.

2. Concesiones Mineras

Se establecen ajustes relevantes para las empresas dedicadas al sector de Minería, concretamente en lo relacionado con los pagos de derechos especial, ordinario y extraordinario sobre minería, los cuales tendrán un impacto económico muy importante sobre este sector.

- a) Derecho Especial sobre Minería. Actualmente, los concesionarios mineros realizan un pago de derechos por el uso, aprovechamiento o explotación de los bienes del dominio público que tienen concesionados, el cual implica un desembolso importante para poder realizar actividades de prospección y exploración minera, determinado en función de las superficies que tienen concesionadas, y que en la mayor parte de los casos no se tiene claro que vayan a poder explotar, pues estadísticamente 1 de cada 4,000 concesiones es apta para explotarse.

Con independencia de este pago por el uso de bienes del dominio público de la nación, actualmente existe otro derecho que deben cubrir por el mismo uso de bienes, el cual se determina en función a la utilidad que produce el concesionario la explotación de los mismos, equivalente al 7.5% sobre la utilidad derivada de la actividad extractiva, sin considerar inversiones ni intereses como deducibles. Este representa una sobre tasa respecto del impuesto sobre la renta que tienen que pagar todas las empresas. Se trata de una doble imposición sobre el mismo objeto de la contribución, que es el uso, aprovechamiento o explotación de los bienes concesionados, lo cual jurídicamente resulta cuestionable, pero que hasta el día de hoy no impacta dos veces en el contribuyente, en virtud de que se puede acreditar el pago realizado por uno contra el otro.

Sin embargo, la iniciativa propone eliminar la posibilidad de realizar el acreditamiento del derecho sobre minería pagado, en contra del derecho especial, con el supuesto objetivo derogar el “beneficio” que se otorgaba, ya que “erosiona” la contribución que los concesionarios mineros se encuentran obligados a pagar por la explotación de recursos naturales no renovables.

Desde nuestro punto de vista, la eliminación del acreditamiento provocará una doble imposición real sobre el mismo hecho imponible y con el mismo tipo de contribución, lo que resulta jurídicamente inadecuado y debe reconsiderarse por esa Soberanía.

- b) Adquisición concesiones y derechos de explotación. Adicionalmente a lo anterior, se establece que a partir de ahora los gastos efectuados por las empresas para adquirir concesiones que les permitan realizar la exploración primero y eventualmente la explotación de las mina, no serán deducibles como gasto del ingreso por la actividad extractiva sino que deberán deducirse durante



la vida de la concesión, para efectos del cálculo del derecho especial sobre minería, lo cual consideramos que también resulta inadecuado, pues estos derechos están midiendo la rentabilidad de la actividad extractiva considerando un solo ejercicio.

3. Descarga de aguas residuales

Se realiza una reclasificación de los cuerpos receptores de aguas residuales que sirven como base para el cálculo del derecho por la descarga de aguas residuales, lo que implica incrementos importantes en el pago en varios de los casos, sin que en realidad exista un cambio o adecuación en los supuestos generadores del derecho.

A través de disposición transitoria se prevé que en los casos de incrementos derivados de la re clasificación de los cuerpos receptores, el incremento se realizará gradual considerando el 25% en 2021, el 50% en 2022 y el 100% en 2023. Sin embargo, consideramos que en estos tiempos debiera re valorarse el diferir estos incrementos.

CDMX a 9 de octubre de 2020

**Consejo Directivo Nacional
ANADE**