

DOFISCAL

THOMSON REUTERS  
ProView™

Revista Especializada de Consulta Fiscal

# PUNTOS FINOS

Generar una  
**cultura tributaria**  
basada en el cumplimiento,  
**respeto** a los derechos  
de contribuyentes y  
asesores fiscales

**Carlos Monárrez Córdoba,**  
Presidente de la Asociación  
Nacional de Especialistas Fiscales



Esta revista contiene  
**CÓDIGOS QR** con  
información adicional



THOMSON REUTERS®

# el Podcast

▼ Anchor:



▼ Spotify:



<https://www.taxtodaymexico.com/>

*Escúchalo  
cada mes*  
a partir del **15 de julio**

**En julio**, se abordarán los temas de **Fiscalidad Internacional** y **Alta Dirección de Empresas**

Un espacio para el análisis que impacta en las empresas



**Lic. Mario Barrera Vázquez**

Tax Partner de Holland & Knight Mexico, S. C.



**Lic. Carlos González Galván**

Journalist editor  
Manager Seminars and Congresses



# El panorama fiscal está en constante cambio, **mantente al día** de las nuevas disposiciones y aplícalas correctamente

## Nuevos ecosistemas fiscales:



Guíate por los expertos con **Practicum Fiscal 2022**



Toda la información que necesitas con **Checkpoint Fiscal Pro**



Haz cálculos efectivos con **20 Calculadoras Fiscales**



Mes con mes recibe la actualización de expertos fiscales con **Puntos Finos** y **Puntos Prácticos**



Todo por una cuota especial por un año  
**¡Más paquetes disponibles!**

**Conoce más**

## PUNTOS FINOS

### RECAUDACIÓN Y EVASIÓN

Indicadores confiables señalan que la recaudación en México ha sufrido cambios vertiginosos al pasar de enfocarse en grandes contribuyentes a tener mayores resultados en actos de fiscalización desde el 2021 a la fecha.

Para lograr nuevas formas de recaudación a la tradicional compuesta por grandes contribuyentes, sueldos y salarios, personas morales y físicas, incluso aduanas, el fisco federal se ha enfocado en identificar las distintas formas de evasión fiscal.

En ese sentido, en conjunto con instituciones académicas se elaboró durante 2021 los estudios de "Evasión en el sector financiero" y "Evasión en el sector de minería".

La Universidad de Chapingo (UACH) analizó las deducciones presentadas por las instituciones de banca múltiple al Servicio de Administración Tributaria (SAT) y las reportadas ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), evaluando la eficiencia en el cobro de créditos, estimando una posible evasión del sector a partir de las deducciones por pérdidas de créditos incobrables en el periodo 2015 a 2019 por montos que oscilan entre los 20 mil y 43 mil millones de pesos.

Por otro lado, la Universidad Autónoma de Coahuila (UAC), a través del estudio "Evasión en el sector de minería", tuvo como objetivo analizar la posible evasión del impuesto sobre la renta (ISR), la cual se calcula sea por un monto que oscila en los 19 mil millones de pesos, representando un 89.6% de la recaudación total (21 mil millones de pesos) del sector minero, excluyendo la extracción del gas y petróleo, en el periodo de 2016 a 2019.

Se detectó que esta posible evasión se realiza cuando las empresas mineras disfrazan las inversiones en extracción como gasto o reclasificación del mismo, con el fin de aumentar sus deducciones y con ello pagar menos impuestos.

Los subsectores identificados con mayor posible evasión fueron las empresas con extracción de plata, plomo, zinc y hierro, que en conjunto representan el 70% del total de la evasión estimada.

De ambos estudios se desprenden herramientas de análisis que permiten al SAT contar con mecanismos de detección oportuna de posibles evasores y así, aumentar la recaudación, bajar la evasión y elusión fiscal y combatir la corrupción. •

3

**LIC. CARLOS GONZÁLEZ GALVÁN**

Manager Seminars and Congresses

**THOMSON REUTERS**



DOFISCAL

 THOMSON REUTERS®

**TEMAS DE ACTUALIDAD**

- 10 DISMINUCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES: ¿UNA FACILIDAD PARA EL CONTRIBUYENTE?

C.P. Fabián Enrique Ilhuicatzí Mota  
Contiene QR con información adicional

- 14 ¿COMPLEJO O SENCILLO? MODIFICACIONES EN LA EMISIÓN DE LOS CFDI 2022 VERSIÓN 4.0

C.P. Ana María Tinoco Orozco  
Contiene QR con información adicional

- 24 INTEGRACIÓN DEL EXPEDIENTE DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR PARA LAS SOCIEDADES MERCANTILES

Mtro. Saúl Favela Narváez  
Contiene QR con información adicional

**LA ENTREVISTA**

- 32 CARLOS ALBERTO MONÁRREZ CÓRDOBA

Presidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales

Lic. Carlos González Galván

**COLUMNA UNIVERSITARIA**

- 43 RETOS DE LA DOCENCIA FRENTE A LA TECNOLOGÍA

Mtro. Julio Ernesto Martínez Pantoja



32

**CARLOS ALBERTO MONÁRREZ CÓRDOBA**  
Presidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales

**LA COLUMNA**

- 44 EN LA ESCENA TRIBUTARIA

Lic. Carlos González Galván

**BEPS**

- 47 CAMBIOS 2022 EN LAS GUÍAS DE LA OCDE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU IMPACTO EN LOS GRUPOS MULTINACIONALES

C.P. Adolfo Calatayud Vázquez  
Lic. Julio González Kababié

- 54 BENEFICIOS EMPRESARIALES Y SU INTERPRETACIÓN POR TRIBUNALES MEXICANOS

Lic. Koen van 't Hek  
Lic. Luz Ariadne Zapata Bonilla  
Contiene QR con información adicional

**ANÁLISIS Y OPINIÓN**

- 65 EFECTOS GENERALES DE LA PUBLICACIÓN DEL LISTADO DEFINITIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

Lic. Arturo Alonso Hernández Cruz



54

**BENEFICIOS EMPRESARIALES Y SU INTERPRETACIÓN POR TRIBUNALES MEXICANOS**



119

## DERECHOS HUMANOS... ¿DE LA EMPRESA?

- 71 PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS PROVENIENTES DEL SECTOR PRIMARIO, ¿CUÁL RÉGIMEN FISCAL LES CORRESPONDE PARA 2022?  
M.I. y C.P.C. Víctor Ortegón Ríos  
M.I. y C.P.C. Francisco Javier Estrada González
- 78 CARACTERÍSTICAS DEL CUMPLIMIENTO FISCAL EN UN PROCESO DE FUSIÓN O ADQUISICIÓN  
Mtro. y C.P.C. Alfredo Cobix Carbajal  
C.P. José Antonio Valdovinos
- 82 OPERACIONES FINANCIERAS EN GRUPOS EMPRESARIALES. ACTUALIZACIÓN DEL MARCO REGULATORIO INTERNACIONAL EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA  
L.E. Jorge Araujo Pacheco
- 88 ASPECTOS RELEVANTES QUE SE DEBEN CONSIDERAR EN LA FUSIÓN DE SOCIEDADES  
C.P. Mario Castillo Lechuga  
C.P. José David Adame Carrillo  
*Contiene QR con información adicional*
- 95 LAS CRIPTOMONEDAS Y SU TRATAMIENTO FISCAL  
Mtro. Franklin Martín Ruiz Gordillo  
Dr. Daniel Alberto García de la Vega

- 102 CUMPLIMIENTO COOPERATIVO DEL CONTRIBUYENTE: ¿UNA APROXIMACIÓN VIABLE EN MÉXICO?  
P.C.FI. y C.P.C. David Vanegas Cortés
- 106 LA EXPRESIÓN “PARA ABONO EN CUENTA DEL BENEFICIARIO” ES UNA SITUACIÓN EN LA QUE DEBE PREVALECER EL FONDO VS. LA FORMA  
L.D. Gerardo Alejandro Murguía Valencia
- 114 LO CORPORATIVO, LO JURÍDICO Y LO FISCAL/ADUANERO  
Mtro. Pedro Canabal Hermida

### LA RESEÑA

- 117 INCONSISTENCIAS LEGALES DE LA REFORMA PENAL FISCAL  
Dr. Juan Raúl López Villa

### LEGAL

- 119 DERECHOS HUMANOS... ¿DE LA EMPRESA?  
Lic. Mónica Garrido Martínez  
Lic. Christian Chávez Chimecatl

### ENFOQUE EJECUTIVO

- 125 LIDERAZGO: FACTOR CLAVE EN LA GOBERNABILIDAD Y LA CONTINUIDAD DE LAS EMPRESAS FAMILIARES  
Mtro. y C.P.C. José Mario Rizo Rivas

5



### NOS INTERESA TU OPINIÓN

¿Qué temas te gustaría que incluyéramos?

Escríbenos a:

 [revistasthomson@thomsonreuters.com](mailto:revistasthomson@thomsonreuters.com)

 Thomson Reuters Dofiscal

 @TRDofiscal

 Thomson Reuters Dofiscal

# PUNTOS FINOS 2022

**NUESTROS AUTORES SON SOCIOS  
O PRESTAN SUS SERVICIOS  
PROFESIONALES EN LAS SIGUIENTES  
EMPRESAS O FIRMAS**

Cementos Apasco, S.A. de C.V.  
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.  
Grupo Gigante, S.A. de C.V.  
Grupo Televisa, S.A.  
Servicios Administrativos  
WalMart, S. de R.L. de C.V.

Alonso, Concha y Cía., S.C.  
Baker & McKenzie Abogados, S.C.  
Baker Tilly México, S.C.  
Barroso, Lomelín y Cía., S.C.  
Basham, Ringe y Correa, S.C.  
Bouzas, Reguera, González y Asociados, S.C.  
Bufete López Padilla  
Bufete Serrano de la Vega, S.C.  
Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.  
Creel, GarcíaCuéllar, Aiza y Enríquez, S.C.  
Deloitte, Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C.  
Despacho Parás, S.C.  
Ernst & Young (E&Y)  
Freysinier Morín, S.C.  
Jones Day, S.C.  
Garrido Licona y Asociados, S.C.  
Gómez Cotero Abogados, S.C.  
Goodrich, Riquelme y Asociados, A.C.  
Gossler, S.C. Member Crowe Global  
Grupo Asesores en Negocios  
Guati Rojo y Narváez, S.C.  
Jáuregui, Navarrete y Nader, S.C.

Jorge Novoa y Asociados, S.C.  
KPMG Cárdenas Dosal, S.C.  
Manuel Tron, S.C.  
Moreno Padilla y Asociados, S.C.  
Natera Consultores, S.C.  
Ortíz, Abogados Tributarios, S.C.  
Pérez de Acha y Asociados, S.C.  
Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP  
RSM Bogarín Erhard, Padilla,  
Álvarez & Martínez, S.C.  
Salles, SainzGrant Thornton, S.C.  
Santamarina & Steta, S.C.  
Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.

**OTRAS COLABORACIONES  
DE ALTOS FUNCIONARIOS DE  
RECONOCIDAS INSTITUCIONES**

Asociación Nacional de Especialistas  
Fiscales (Anefac)  
Cámara de Diputados  
Cámara de Senadores  
Colegio de Contadores Públicos de México  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Procuraduría de la Defensa del  
Contribuyente (PRODECON)  
Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF)  
Servicio de Administración Tributaria  
(SAT)  
Suprema Corte de Justicia de la Nación  
(SCJN)  
Tribunal Federal de Justicia Administrativa  
(TFJA)

VICEPRESIDENTE PRINT LATAM  
& DOFISCAL GENERAL MANAGER

**Pablo Peduzzi**

PRODUCT OPERATIONS SENIOR MANAGER

**Facundo Antongiovanni**

EDITORA RESPONSABLE

PRODUCT MANAGER PRINT DOFISCAL

**Evelia Vargas Salinas**

EDITOR DE CONTENIDO

RELACIONES INSTITUCIONALES DOFISCAL

**Carlos González Galván**

EDITORA ADJUNTA

**Araceli Paz González**

COORDINADORA EDITORIAL

**Joyce Pasantes Pérez**

MARKETING Y PUBLICIDAD

Tel. 55 8874 7270

DISEÑO DE PORTADA

**Karina Hernández**

SUSCRIPCIONES

Tel. 55 8874 7270

[https://tienda.thomsonreutersmexico.com/  
atencionmexico@thomsonreuters.com](https://tienda.thomsonreutersmexico.com/atencionmexico@thomsonreuters.com)

BANCO DE FOTOS

**Fotosearch**

**Shutterstock**

**Thinkstock**

WWW.THOMSONREUTERSMEXICO.COM

ADVISORY BOARD

**Pablo Peduzzi**

**Facundo Antongiovanni**

**Carlos González Galván**

**Carlos Ocampo Medina**

**Pablo Mendoza García**

**Héctor González Legorreta**

**Ricardo Cervantes Vargas**

PUNTOS FINOS® revista mensual de consulta fiscal, publicada y distribuida por DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V., domicilio: Boulevard Manuel Ávila Camacho, número 36, piso 19, Colonia Lomas de Chapultepec, Delegación Miguel Hidalgo, Código Postal 11000, Ciudad de México. Atención a clientes 55 8874 7270, Red de faxes 55 8874 7270, Correo electrónico puntosfinos@dofiscal.com, Certificado de licitud de título número 11870 y de licitud de contenido número 8474, expediente 1/432 "02"/15713 de 31-I-2002, ante la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Certificado de reserva de derechos al uso exclusivo del título PUNTOS FINOS® expedido por el Instituto Nacional del Derecho de Autor 04-2004-02111343300-102. Registro ISSN 1665-1758. Permiso de publicación periódica por SEPOMEX número PP09-0926. Editora responsable de PUNTOS FINOS®: Evelia Vargas Salinas. Los artículos incluidos representan la opinión personal de sus autores, la cual no necesariamente tiene que coincidir con la de DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V., ni con la de la editora responsable. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista por cualquier medio, sin autorización escrita de DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V.

PUNTOS FINOS® ha sido preparada con cuidado, diligencia y criterio profesionales por DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V., sus editores, autores y por Libros en Demanda, S. de R.L. de C.V. para lograr una calidad de excelencia. Sin embargo, dada la naturaleza de la revista, ni DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V., ni sus editores y autores, ni Libros en Demanda, S. de R.L. de C.V., serán responsables por improbables errores, omisiones y defectos en esta obra. En todo caso, su garantía y responsabilidad estarán limitadas al importe que el adquirente haya pagado por esta revista.

Asimismo, la labor autoral desarrollada en la revista, se efectuó aplicando la interpretación profesional de cada colaborador y/o autor, con respecto a las disposiciones legales relativas. No obstante, dicha interpretación podría discrepar de la opinión de las autoridades fiscales, laborales, tribunales o cualquier otra persona. Por tal razón, la responsabilidad de DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V., la de sus autores y la de Libros en Demanda, S. de R.L. de C.V. en cuanto al contenido de PUNTOS FINOS®, estará limitada al importe que el adquirente haya pagado por dicha revista. Cuando el lector desee utilizar en su operación o práctica algún concepto, cálculo o texto vertido en PUNTOS FINOS®, deberá consultar los documentos originales y a sus asesores para tomar su propia decisión. Impresión - Libros en Demanda, S. de R.L. de C.V., Periférico Norte Núm. 940, Lomas de Zapopan, Zapopan, Jalisco, México. C.P. 45130. www.tegrafik.com MR Marca registrada propiedad de DOFISCAL EDITORES, S.A. de C.V.

**Debido al reconocido prestigio profesional de cada autor  
que colabora para PUNTOS FINOS y por razones de espacio,  
solamente se incluyen algunos datos curriculares**

<b>C.P. JUAN CARLOS ALONSO CARDOSO</b>	Socio de Alonso, Concha y Cía., S.C.
<b>C.P. ALBERTO ÁLVAREZ DEL CAMPO</b>	Socio de RSM Bogarín, Erhard, Padilla, Álvarez & Martínez, S.C. • Expresidente General del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. • Asesor de la Comisión de Auditoría Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.
<b>L.C. JUAN JOSÉ ARCOS SÁNCHEZ</b>	Socio de Garrido Licona y Asociados, S.C. • Miembro activo de ANEFAC • Miembro de la Comisión Fiscal de Desarrollo del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Sede Sur
<b>C.P. ALEJANDRO BARRIGUETE CRESPO</b>	Socio de Barriguete, Alonso, López y Cía., S.C.
<b>LIC. MARIO BARRERA VÁZQUEZ</b>	Socio líder de la práctica fiscal de Thompson Knight
<b>C.P. JAVIER BARROSO DEGOLLADO</b>	Socio de Barroso, Lomelín y Cía., S.C. • Presidente de la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (1985-1987) y miembro de esa Comisión desde 1977
<b>LIC. MAURICIO BRAVO FORTOUL</b>	Socio de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C. • Miembro de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C.
<b>LIC. y C.P. FI. ALEJANDRO CALDERÓN AGUILERA</b>	Socio de Calderón González y Carvajal, S.C. • Coordinador Técnico de IFA México • Enlace de la Barra Mexicana Colegio de Abogados con la PRODECON
<b>L.A.E. MARIO CALDERÓN DANIEL</b>	Socio del Despacho Parás, S.C. • Presidente del Comité Técnico Fiscal del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. (1995-1996)
<b>L.C. FIDEL CAMARILLO LAZO</b>	Socio de Garrido Licona y Asociados, S.C. • Miembro activo del Comité Fiscal del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. (IMEF) • Miembro del Comité Fiscal de American Chamber of Commerce of Mexico, A.C. (AmCham)
<b>MTRA. ADRIANA LETICIA CAMPUZANO GALLEGOS</b>	Magistrada del Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
<b>C.P. y M.F. LUIS MANUEL CANO MELESIO</b>	Socio de Baker Tilly México, S.C. • Catedrático de la Maestría en Fiscal de la Universidad de Guanajuato • Integrante de la CROSS nacional • Miembro del Colegio de Contadores Públicos de Celaya, A.C.
<b>C.P. CARLOS CÁRDENAS GUZMÁN</b>	Socio retirado de la Práctica de Consultoría en Impuestos de Ernst & Young. • Presidente de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (2005-2007) • Expresidente del IMCP (2012-2013)
<b>C.P.C. PEDRO CARREÓN SIERRA</b>	Socio retirado de una Big Four • Expresidente de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (2009-2011)
<b>C.P.C. FERNANDO CASTILLO</b>	Presidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales • Partner at Castillo, Ponce y Asociados
<b>C.P.C. y P.C.FI. MARCIAL A. CAVAZOS ORTIZ</b>	Socio de Crowe Horwath Gossler • Miembro activo de la Comisión Fiscal del IMCP • Expresidente y miembro activo de la Comisión de Investigación Fiscal del IMCP • Expresidente nacional y miembro activo de la Comisión de Síndicos del IMCP
<b>LIC. PEDRO E. CORONA DE LA FUENTE</b>	Socio de Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP • Catedrático de la materia "Introducción a los Impuestos de los EUA" en la Universidad Autónoma de Baja California (UABC)
<b>MTRO. JORGE E. CORREA CERVERA</b>	Socio de Creel, GarcíaCuéllar, Aiza y Enríquez, S.C. • Miembro de <i>Business Advisory Group</i> on FATCA & CRS de Business at the OECD
<b>C.P.C. JAIME DEL VALLE NORIEGA</b>	Consultor independiente • Expresidente del IMCP y de la AMDAID, A.C.
<b>LIC. Y C.P. JOAQUÍN DÍAZ PÉREZ</b>	Consultor independiente

## DOFISCAL

<b>C.P. ENRIQUE DOMÍNGUEZ MOTA</b>	Expresidente Honorario de Dofiscal Editores
<b>LIC. JOSÉ MIGUEL ERREGUERENA ALBAITERO</b>	Socio de Rizo, Erreguerena, Garza Cantú, S.C. • Miembro de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C. • Secretario de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
<b>LIC. HÉCTOR FERNÁNDEZ PALAZUELOS</b>	Director de Impuestos de Industrias Vinícolas Pedro Domecq, S.A. de C.V. • Miembro del Comité Técnico Fiscal del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C.
<b>LIC. AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI</b>	Socio Director del Bufete Fernández Sagardi Abogados, S.C. • Expresidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal
<b>C.P.C. EDUARDO GARCÍA HIDALGO</b>	Fundador y Presidente de Grupo Asesores en Negocios • Miembro de la Comisión de Investigación y Desarrollo Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. • Diplomado en Alta Dirección de Empresas por el IPADE
<b>LIC. RODRIGO GÓMEZ BALLINA</b>	Socio de Jones Day en la Ciudad de México
<b>LIC. JOSÉ DE JESÚS GÓMEZ COTERO</b>	Socio de Gómez Cotero Abogados, S.C. • Expresidente y miembro activo de la ANEFAC
<b>LIC. AGUSTÍN GUTIÉRREZ ESPINOSA</b>	Socio de Santamarina & Steta, S.C. • Miembro del Comité Directivo de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (2000-2001)
<b>C.P. MANUEL GUTIÉRREZ GARCÍA</b>	Expresidente del CCPM (2004-2006) • Expresidente de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (1993-1995), y académico desde 1990
<b>C.P. ARTURO HALGRAVES CERDA</b>	Presidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. (1999-2001)
<b>DR. MANUEL HALLIVIS PELAYO</b>	Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) • Expresidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal • Expresidente del TFJA
<b>C.P. JOSÉ ALFREDO HERNÁNDEZ LINARES</b>	Socio de PricewaterhouseCoopers, S.C.
<b>C.P. MAURICIO HURTADO DE MENDOZA</b>	Director de México de PricewaterhouseCoopers, S.C.
<b>LIC. JUAN CARLOS IZAZA ARTEAGA</b>	Socio retirado de Deloitte, Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. • Presidente de la Comisión Nacional de Asuntos Tributarios de la Confederación Patronal de la República Mexicana (1988-1999) • Socio fundador de Izaza Abogados
<b>C.P. CARLOS JÁUREGUI SUÁREZ</b>	Socio de Deloitte, Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. • Catedrático del posgrado en Impuestos de la Universidad Anáhuac
<b>LIC. JORGE ANTONIO JIMÉNEZ CAÑIZARES</b>	Socio del Despacho Parás, S.C. • Miembro de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
<b>LIC. CARL E. KOLLER LUCIO</b>	Socio del Despacho Parás, S.C. • Miembro de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
<b>C.P. JOSÉ ANTONIO LARA DEL OLMO</b>	Vicepresidente Fiscal de Grupo Televisa, S.A. • Ex catedrático de la carrera de Contaduría Pública del ITAM
<b>DR. GONZALO LEVI OBREGÓN SALINAS</b>	Fundador de Levi, Obregón & Salinas S.C.
<b>C.P. ARTURO LOMELÍN MARTÍNEZ</b>	Socio de Barroso, Lomelín y Cía., S.C. • Presidente de la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (1979-1981 y 1991-1993) y miembro de dicha Comisión desde 1973
<b>LIC. PATRICIA LÓPEZ PADILLA BARRERA</b>	Asociada de Creel Abogados, S.C. • Subcoordinadora de la Comisión de Impuesto sobre la Renta de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, S.C. • Catedrática en la Universidad Panamericana
<b>LIC. DIEGO LÓPEZ QUEVEDO</b>	Socio de DMI Abogados, S.C. • Miembro de la Comisión Fiscal de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C. • Miembro de la ANADE, Colegio de Abogados
<b>C.P. ÓSCAR MÁRQUEZ CRISTERNA</b>	Socio de Calvo Nicolau y Márquez Cristerna • Presidente de la Academia de Estudios Fiscales
<b>L.C. y M.A. EDUARDO MARROQUÍN PINEDA</b>	Socio de Impuestos Corporativos de Bakertilly
<b>MTRA. SILVIA ROSA MATUS DE LA CRUZ</b>	Presidenta de la Asociación de Profesionales Certificados en Prevención de Delitos Financieros
<b>LIC. EDUARDO MÉNDEZ VITAL</b>	Socio de PricewaterhouseCoopers, S.C. • Miembro del Consejo Directivo de la Barra Mexicana Colegio de Abogados
<b>C.P. PABLO MENDOZA GARCÍA</b>	Socio director de Crowe Horwath Gossler, S.C. • Presidente General del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2004-2005) • Presidente de la Comisión Fiscal del CCE

<b>C.P. ALBERTO MONTIEL CASTELLANOS</b>	Presidente del Comité Técnico Nacional Fiscal del IMEF (1991-1994) y miembro desde 1980 • Director Fiscal de Cifra, S.A. de C.V. (1976-1997) y Vicepresidente Fiscal de Grupo Televisa, S.A. (1997-2000)
<b>LIC. RAÚL MOREYRA SUÁREZ</b>	Socio de Goodrich, Riquelme y Asociados, A.C.
<b>C.P. RAFAEL MUÑOZ LÓPEZ</b>	Socio de Muñoz López & Asociados, S.C.
<b>LIC. RODRIGO MUÑOZ SERAFÍN</b>	Socio de Muñoz Serafín Consultores • Expresidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal
<b>C.P. Y LIC. CHRISTIAN R. NATERA NIÑO DE RIVERA</b>	Socio Director de Natera Consultores, S.C.
<b>LIC. Y C.P. GUILLERMO NARVÁEZ LORA</b>	Socio de Guati Rojo y Narváez, S.C. • Presidente de la ANADE (2007-2008)
<b>LIC. GERARDO NIETO MARTÍNEZ</b>	Socio de Basham, Ringe y Correa, S.C. • Expresidente Nacional de la ANADE, Colegio de Abogados • Presidente Mundial Comité Fiscal Lex Mundi
<b>C.P. JORGE NOVOA FRANCO</b>	Socio de Jorge Novoa y Asociados, S.C.
<b>LIC. IGNACIO ORENDAIN KUNHARDT</b>	Socio fundador de Ortiz, Hernández y Orendain • Miembro de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., desde 1990
<b>C.P.C. JOEL ORTEGA JONGUITUD</b>	Director Senior Fiscal de Servicios Administrativos WalMart, S. de R.L. de C.V. • Miembro del Comité Técnico Fiscal del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., desde 1991
<b>C.P.C. MIGUEL ORTIZ AGUILAR</b>	Socio de Ortiz, Sosa y Asociados, S.C. • Expresidente y miembro activo del Comité Nacional Técnico Fiscal del IMEF • Expresidente y miembro activo de la ANEFAC
<b>C.P. HUMBERTO ORTIZ GUTIÉRREZ</b>	Socio retirado de Mancera, S.C., Ernst & Young • Académico retirado de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
<b>LIC. LUIS ORTIZ HIDALGO</b>	Socio retirado de Basham, Ringe y Correa, S.C. • Socio fundador de Ortiz, Hernández y Orendain
<b>LIC. LUIS MANUEL PÉREZ DE ACHA</b>	Socio de Pérez de Acha y Asociados, S.C. • Consejero del Comité de Participación Ciudadana del Sistema Nacional Anticorrupción
<b>C.P. ALFONSO PÉREZ REGUERA</b>	Socio de Bouzas, Reguera, González y Asociados, S.C.
<b>LIC. ARTURO PÉREZ ROBLES</b>	Socio de Ortiz, Abogados Tributarios, S.C. • Miembro de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C.
<b>C.P. JUAN REZA GARCÍA</b>	Socio de Crowe Horwath Gossler, S.C. • Expresidente nacional de la Comisión de Síndicos del IMCP • Expresidente de la Comisión Fiscal del CCPM
<b>C.P. MANUEL RICO LOYOLA</b>	Socio de Tax & Legal de KPMG Cárdenas Dosal, S.C. • Presidente de la Comisión Fiscal Internacional del CCPM
<b>MAESTRO Y C.P.C. JOSÉ MARIO RIZO RIVAS</b>	Socio de Salles, SainzGrant Thornton, S.C. • Director de la oficina de Guadalajara • Presidente del Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, A.C.
<b>C.P. JOSÉ EDUARDO RODRÍGUEZ ISLAS</b>	Socio de Tax & Legal de KPMG Cárdenas Dosal, S.C. • Miembro de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
<b>DR. CARLOS ROMERO ARANDA</b>	Procurador Fiscal de la Federación
<b>C.P. FERNANDO RUIZ SAHAGÚN</b>	Socio de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C. • Expresidente de la Comisión Fiscal del Consejo Coordinador Empresarial • Miembro de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., desde 1975
<b>LIC. MANUEL SAINZ ORANTES</b>	Socio de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.
<b>C.P. LEOPOLDO SALINAS SALINAS</b>	Gerente de Planeación Fiscal de Alfa Corporativo, S.A. de C.V. • Socio de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C. (Delegación Monterrey)
<b>LIC. GUILLERMO SÁNCHEZ CHAO</b>	Socio de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.
<b>LIC. JESÚS SERRANO DE LA VEGA</b>	Socio Fundador y Director General de Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. y de Bufete Serrano de la Vega, S.C.
<b>LIC. MANUEL E. TRON</b>	Expresidente de la International Fiscal Association (IFA) • Socio de Manuel Tron, S.C.
<b>LIC. FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS</b>	Miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal • Socio Director de Vega Vargas, Abogados Fiscalistas
<b>C.P. MIGUEL ÁNGEL VELASCO MANRÍQUEZ</b>	Consultor en impuestos • Miembro de la ANEFAC
<b>LIC. GIL ALONSO ZENTENO GARCÍA</b>	Socio de Basham, Ringe y Correa, S.C. • Ex coordinador del Comité Fiscal de la ANADE, Colegio de Abogados •

# Disminución de pagos provisionales: ¿Una facilidad para el contribuyente?

- 10 El objetivo esencial del área de finanzas para una empresa es la administración de fuentes de financiamiento, es decir, contar con una planeación financiera que contemple alternativas para obtener un buen flujo de efectivo (liquidez), maximizar la eficiencia de sus recursos, para así hacer frente a sus obligaciones a corto plazo. Algunas de estas alternativas podrían ser las devoluciones, compensaciones y acreditamientos de impuestos, o bien, la disminución de los pagos provisionales

C.P. Fabian Enrique Ilhuicatzí Mota, Colaborador de Natera Consultores



## ANTECEDENTES

**P**ara 2022 se reformó el artículo 14, séptimo párrafo, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), con el fin de especificar que la autorización para disminuir pagos provisionales se refiere al coeficiente de utilidad y no así a la disminución de los pagos provisionales que derivan de la variación de dicho coeficiente.<sup>1</sup>

De igual manera, se señala en dicho precepto que en caso de que el pago provisional se hubiera cubierto en una cantidad menor a la que corresponda, se deberá presentar la declaración complementaria conducente a fin de que se cubran las cantidades omitidas, con la actualización y los recargos respectivos.

### ¿LA DISMINUCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES ES UNA FACILIDAD PARA EL CONTRIBUYENTE?

Sin duda, la disminución de los pagos provisionales representa una alternativa viable para que el contribuyente mejore su liquidez, sin embargo, no debe verse como una facilidad. Los pagos provisionales son anticipos que el contribuyente debe efectuar a cuenta del impuesto sobre la renta (ISR) del ejercicio.

En este sentido, los anticipos deben guardar una justa y razonable proporcionalidad con el impuesto del ejercicio, por lo que para garantizarla resulta necesario un mecanismo que permita a los contribuyentes disminuir los pagos provisionales en caso de que estos puedan llegar a exceder el impuesto anual, evitando con ello, obligar a los contribuyentes a soportar cargas excesivas que no atiendan a su verdadera capacidad contributiva.

Para que la disminución de los pagos provisionales realmente beneficie al contribuyente se tiene que basar en proyecciones financieras de alta calidad que deberán de estar apegadas a la utilidad que se espera obtener al cierre del ejercicio. Desde luego, situaciones imprevistas pueden afectar las proyecciones calculadas, causando una discrepancia con la situación real del ejercicio, lo cual podría ocasionar que el contribuyente se vea en la necesidad de

...la disminución de los pagos provisionales... evitará hacer desembolsos mensuales excesivos por concepto del ISR...

recalcular los pagos provisionales reducidos y cubrir las diferencias con los accesorios correspondientes.

En cualquier caso, la disminución de los pagos provisionales permite planear y optimizar las finanzas del contribuyente oportunamente en situaciones económicas hostiles, ya que evitará hacer desembolsos mensuales excesivos por concepto del ISR, enfocando ese flujo a otras prioridades y objetivos productivos para la organización, es decir, el ajuste a la baja de la carga tributaria se ve reflejado de forma inmediata desde el mes en que se declara el pago provisional y no hasta la recuperación del saldo a favor que arrojaría la declaración anual, en caso de no haber solicitado la reducción de los pagos provisionales.

### ¿QUIÉNES PUEDEN SOLICITAR UNA DISMINUCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES?

Los contribuyentes personas morales que tributen en el régimen general establecido en el Título II de la LISR, que estimen que el coeficiente de utilidad que deban aplicar a sus pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad que realmente obtendrán en el ejercicio al que correspondan dichos pagos.

### ¿CUÁNDO SE DEBE SOLICITAR LA DISMINUCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES?

La solicitud para disminuir los pagos provisionales podrá presentarse a partir del segundo semestre

<sup>1</sup> Derivado de la reforma al artículo 14 de la LISR, publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021, se precisa que la autorización prevista para disminuir los pagos provisionales se refiere a la disminución del coeficiente de utilidad del ejercicio y no del resultado que se determina con la mecánica de pago para la determinación de los mismos

del ejercicio por el que estos se efectúan. La solicitud debe presentarse un mes antes de la fecha en la que tenga que efectuarse el pago provisional que se solicite disminuir. Cuando sean varios los pagos provisionales a disminuir, se presentará un mes antes de la fecha en la que deba enterarse el primero de ellos:<sup>2</sup>

Pago por el cual se solicita la disminución	Fecha límite para enterar el pago	Fecha límite para presentar la solicitud de disminución del pago provisional
Julio	17 de agosto de 2022	18 de julio de 2022
Agosto	19 de septiembre de 2022	17 de agosto de 2022
Septiembre	17 de octubre de 2022	19 de septiembre de 2022
Octubre	17 de noviembre de 2022	17 de octubre de 2022
Noviembre	19 de diciembre de 2022	17 de noviembre de 2022
Diciembre	17 de enero de 2023	19 de diciembre de 2022

### ¿CUÁLES SON LOS REQUISITOS PARA REALIZAR EL TRÁMITE?

El trámite para solicitar la disminución de pagos provisionales está regulado en la Ficha de trámite 29/ISR “Solicitud de autorización para aplicar un coeficiente de utilidad menor para determinar los pagos provisionales del ISR” publicada en el anexo 1-A “Trámites fiscales” de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022, publicada en el DOF el 18 de febrero de 2022, en donde se señalan los requisitos a cumplir y los pasos que se siguen en el trámite, los cuales se esquematizan a continuación:

Para acceder a la Ficha de trámite 29 ISR de la RM para 2022 escanee el Código QR



## Disminución de los pagos provisionales



Fuente: 29/ISR Solicitud de autorización para aplicar un coeficiente de utilidad menor para determinar los pagos provisionales del ISR

<sup>2</sup> Artículo 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR)

<sup>3</sup> Servicio de Administración Tributaria



Los contribuyentes que realicen el trámite a través del portal de Internet del SAT<sup>4</sup> deberán requisitar el formulario 34 "Solicitud de autorización para aplicar un coeficiente de utilidad menor para determinar los pagos provisionales del ISR", adjuntar los documentos digitalizados en formato PDF solicitados en la Ficha de trámite 29/ISR del anexo 1-A de la RM y realizar su envío, generándose el acuse de recepción que contendrá el número de folio del trámite. Dicha solicitud deberá revisarse en un plazo de 10 días hábiles para verificar si se requiere presentar información adicional o si la que se presentó tiene inconsistencias en su llenado, contando con un plazo de 10 días hábiles para su entrega.

Por su parte, los contribuyentes que realicen el trámite ante la Administración Desconcentrada de Recaudación<sup>5</sup> que les corresponda, deberán entregar la documentación solicitada en la Ficha 29/ISR al personal que atienda su trámite, recibiendo el escrito libre sellado como acuse de recibo.

En caso de no cumplir con los requisitos señalados al respecto, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la recepción, se le requerirá al contribuyente información adicional a través del Buzón Tributario o del correo electrónico que haya proporcionado, misma que deberá entregarse dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a aquel en que se notifique dicho requerimiento.

Cabe señalar que los contribuyentes deberán ingresar nuevamente la solicitud, cuando no presenten dentro del plazo señalado la información adicional o subsanen las inconsistencias detectadas en el llenado de la forma oficial 34.

## CONCLUSIONES

Los contribuyentes deberán considerar cuidadosamente la posibilidad de disminuir sus pagos provisionales del ISR para planear y optimizar su liquidez de forma inmediata. Para ello, es necesario revisar minuciosamente las cifras manifestadas al SAT al mes de junio, respecto de sus pagos provisionales del ISR a cuenta del impuesto del ejercicio, el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior y la información financiera real y proyectada del ejercicio en curso y, con ello, se podrá evaluar si es conveniente solicitar una reducción en sus pagos provisionales para el segundo semestre.

Para esto, se recomienda efectuar una proyección razonable debidamente sustentada y soportada para las revisiones que pudieran surgir en un corto plazo por parte de la autoridad.

No se debe perder de vista que una disminución excesiva en los pagos provisionales respecto del ISR anual será algo perjudicial para las finanzas del contribuyente, debido a que generará el pago de diferencias y accesorios. •

<sup>4</sup> Véase en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/47785/solicita-autorizacion-para-aplicar-un-coeficiente-de-utilidad-menor-para-determinar-tus-pagos-provisionales>

<sup>5</sup> Ubicadas en la liga: <https://www.sat.gob.mx/personas/directorio-nacional-de-modulos-de-servicios-tributarios>

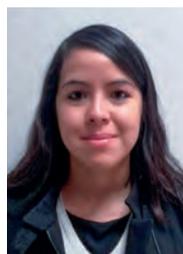
# ¿Complejo o sencillo? Modificaciones en la emisión de los CFDI 2022 versión 4.0



14

De acuerdo con las disposiciones fiscales, las personas físicas y morales residentes en México, tienen la obligación de expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI), por cada uno de los actos o actividades que realizan, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen. Estos deben cumplir con los requisitos fiscales que estipulan los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), mismos que son indispensables para su correcta acumulación, en el caso de ingresos y para su deducibilidad, tratándose de gastos. De tales requisitos destacan las especificaciones en materia de informática versión 4.0, así como el uso de diversos complementos, que a su efecto emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT)

C.P. Ana María Tinoco  
Orozco, Asociada de  
Basham, Ringe y Correa



## INTRODUCCIÓN

**D**erivado del “Decreto por 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, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos”, publicado en el DOF el 12 de noviembre de 2021, se incorporó regulación relevante en materia de CFDI, misma que entrará en vigor este año, sin embargo, se dio un nuevo plazo de convivencia entre la incorporación de dichos cambios, siendo hasta el 1 de enero 2023 de forma obligatoria.

La nueva versión del CFDI denominada “4.0”, incluye: **(i)** modificaciones informáticas; **(ii)** la implementación y uso obligatorio de diversos complementos, y **(iii)** la inclusión de datos adicionales, como la actividad económica, el domicilio fiscal del receptor,<sup>1</sup> el uso del CFDI, tipo de relación, régimen fiscal, RFC, nombre completo, código postal, etc. –tanto del emisor como del receptor–, objeto del impuesto, forma de pago, entre otros.

Es importante no perder de vista que si los CFDI no cumplen con dichos requisitos o contienen errores y estos son detectados por la autoridad fiscal, será causa de infracciones, lo que originará multas que van de un importe fijo o un porcentaje sobre el valor total de la operación, esto es, por cada uno de los comprobantes que no cumplan con los requisitos establecidos, además de que los importes amparados por estos serán no deducibles.

Adicional a lo anterior, con las modificaciones incorporadas hubo cambios importantes en materia de cancelación de CFDI, pues se delimitó ese proceso, lo que permite a la autoridad fiscal tener un mayor control sobre las malas prácticas que realizaban algunos contribuyentes, donde cancelaban comprobantes de forma masiva o posterior al cierre fiscal.

Dentro de estos nuevos controles se encuentran, entre otros, que se debe seleccionar el motivo de cancelación de un listado de cuatro conceptos, además, dependiendo del importe del comprobante, se

deberá o no solicitar al receptor la autorización para cancelarlo.<sup>2</sup>

Para acceder a la Regla  
2.7.1.34. de la RM para 2022  
escanee el Código QR



Para acceder a la Regla  
2.7.1.35. de la RM para 2022  
escanee el Código QR



## NUEVOS REQUISITOS DEL CFDI VERSIÓN 4.0

Conforme al primer párrafo del numeral 29 del CFF, aquellos contribuyentes que estén obligados a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones que efectúen, deberán emitirlos de acuerdo con lo siguiente:

### Artículo 29. ...

...

**III.** Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código, y los que el Servicio de Administración Tributaria establezca al efecto mediante reglas de carácter general, inclusive los complementos del comprobante fiscal digital por Internet, que

<sup>1</sup> Dicha información debe corresponder a la registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

<sup>2</sup> Reglas 2.7.1.34. y 2.7.1.35. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022

se publicarán en el Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

...

**VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.**

...

Por lo que resulta a los requisitos del numeral 29-A del CFF, las adiciones más relevantes en materia de CFDI versión 4.0, vigentes a partir de 2022 y siendo de uso obligatorio desde el 1 de enero 2023, son las siguientes:

**Artículo 29-A. ...**

**I. La clave del Registro Federal de Contribuyentes, nombre o razón social de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.**<sup>3</sup> *Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.*

...

**IV. La clave del Registro Federal de Contribuyentes, nombre o razón social; así como el código postal del domicilio fiscal de la persona a favor de quien se expida, asimismo, se debe indicar la clave del uso fiscal que el receptor le dará al comprobante fiscal.**

...

**V. ...**

**Cuando exista discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o del uso o goce señalados en el comprobante fiscal digital por Internet y la actividad económica registrada por el contribuyente en términos de lo previsto en el artículo 27, apartado B, fracción II de este Código, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de**

**dicho contribuyente al régimen fiscal que le corresponda.** *Los contribuyentes que estuvieran inconformes con dicha actualización podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general.*

...

*(Énfasis añadido.)*

Como se advierte de lo anterior, los requisitos fiscales para los CFDI en 2022 son más detallados y, de alguna forma, más complejos para aquellos contribuyentes que no cuentan con la constancia de situación fiscal, toda vez que los datos a incluir deben ser los asentados ante el RFC, mismos que pueden ser consultados mediante ese documento.

Esto vuelve más compleja la expedición de facturas, ya que se necesita obtener del receptor la información fiscal correcta, la cual muchas veces no se tiene o no se tiene actualizada.

Para cumplir con lo anterior, el 29 de mayo de 2022 el SAT publicó un comunicado en favor de aquellos contribuyentes empleadores con un gran número de trabajadores, para que de una manera sencilla obtengan de cada uno de los empleados la constancia de situación fiscal:

**Facilidades para obtener la Constancia de Situación Fiscal para el correcto timbrado de nómina.**

*Para empleadores con más de 400 trabajadores, el representante legal podrá solicitar apoyo masivo en el correo electrónico cifmasivo@sat.gob.mx. El apoyo consiste en establecer un horario específico para entregar las constancias a cada uno de los trabajadores en la oficina del SAT de manera personal y contra identificación oficial. Cuando se trate de más de 1,000 constancias, el SAT las entregará en las oficinas de la empresa o establecimiento.*<sup>4</sup>

<sup>3</sup> LISR

<sup>4</sup> Véase en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/facilidades-para-obtener-la-constancia-de-situacion-fiscal-para-el-correcto-timbrado-de-nomina-028-2022>

Además, tampoco hay que perder de vista que, si el uso del CFDI y la descripción o actividad económica difieren de lo asentado en la constancia, la autoridad fiscal podrá actualizar las actividades y régimen sin consultar al contribuyente.

Por tanto, el receptor está obligado a proporcionar correctamente al emisor, la siguiente información:

**Factura electrónica**  
CFDI versión 4.0

**Como cliente, ¿qué datos necesito proporcionar?**

- RFC\*
- Nombre completo\*
- El código postal\* de tu domicilio fiscal
- Régimen fiscal en el que tributas\*
- Uso fiscal que le darás a la factura\*
- Correo electrónico (opcional)

Fuente: Página del SAT - Factura electrónica SAT - Contenidos Relacionados "Registro de los datos del receptor en la factura electrónica"

En relación con el nombre, se deben tener en cuenta las siguientes especificaciones:

**Factura electrónica**  
CFDI versión 4.0

**¿Cómo registro el nombre en la factura electrónica?**

El nombre del emisor y receptor se debe registrar en **MAYÚSCULAS** de la siguiente manera:

Tratándose de persona física	Tratándose de persona moral
El nombre, primer apellido, segundo apellido. <b>Ejemplo:</b> RAFAELI CAMPOSORIO RUÍZO	Denominación o razón social registrados en el RFC. <b>Ejemplo:</b> LA VILLA ESPO

Debe registrarse **tal y como se encuentra** en la **Cédula de Identificación Fiscal y Constancia de Situación Fiscal**, respetando números, espacios y signos de puntuación.

Fuente: Página del SAT - Factura electrónica SAT - Contenidos Relacionados "Registro del nombre del receptor en la factura electrónica"

Cabe señalar que el pasado 8 de junio el SAT emitió el comunicado 029/2022, en el que indica que aquellos contribuyentes que conozcan los datos antes citados deberán proporcionarlos a su empleador sin necesidad de presentar su constancia de situación fiscal.

Es importante mencionar que, además de los requisitos citados, la versión 4.0 incluye apartados para: **(i)** identificar las operaciones de exportación de mercancías; **(ii)** identificar si las operaciones que ampara el comprobante son objeto de impuestos indirectos, **(iii)** así como nuevos apartados para reportar información respecto de las operaciones con el público en general; y aquellas que se realicen a cuenta de terceros, este último sustituye al "complemento concepto por cuenta de terceros".

## GUÍA DE LLENADO DEL SAT

A fin de que los contribuyentes puedan llenar y emitir correctamente los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal publicó el anexo 20 “Medios electrónicos” de la RM para 2022 y la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por internet”, en donde se explican y clasifican los tipos de CFDI, de productos y servicios, asimismo, se incluyen instrucciones específicas del llenado en el CFDI aplicable a operaciones individuales o hidrocarburos, petrolíferos y servicios relacionados, entre otros, donde paso por paso se describen los campos aplicables a cada uno de los CFDI.

Para acceder al Anexo 20 de la RM para 2022 escanee el Código QR



Es importante mencionar que para ello, además, se debe considerar el catálogo de cuentas actualizado por el SAT, en el que vienen las claves de productos y servicios, de uso de CFDI, de forma de pago, de tipo de comprobante, entre otras.

La autoridad fiscal igualmente publicó un documento denominado “Preguntas y respuestas sobre el Anexo 20 versión 4.0”, en el que se resuelven diversas dudas respecto del uso y llenado de los comprobantes. De dicho documento se destaca la vigencia, requisitos mínimos de emisión de facturas, así como ejemplos de los diferentes posibles escenarios de acuerdo con las operaciones que se realizan.

Por lo anterior, la constancia de situación fiscal se ha convertido en soporte documental en cada una

de las operaciones por las que se deba expedir el CFDI, ya que esta servirá para comprobar si los datos asentados en el mismo corresponden con las actividades y obligaciones de los contribuyentes, manifestados ante el RFC.

Para cumplir correctamente con todos los requisitos citados, la autoridad había dado un primer periodo de transición en el que los contribuyentes obligados a expedir CFDI pudieran optar por emitir sus comprobantes con la versión 3.3 anterior, para el CFDI que ampara retenciones e información de pagos optar por emitirlos en su versión 1.0 durante el periodo comprendido del 1 de enero al 30 de junio de 2022.<sup>5</sup>

Lo anterior también será aplicable a los complementos y complementos concepto, compatibles con dichas versiones.

Posteriormente, el 8 de junio de 2022, el SAT emitió un segundo periodo de transición mediante el comunicado 029/2022 en el que informa que la entrada de forma obligatoria para la nueva factura electrónica 4.0 será prorrogada hasta el 1 de enero de 2023.<sup>6</sup>

En dicho comunicado también se pide a aquellos contribuyentes que ya utilizan la versión 4.0, que continúen utilizándola con la finalidad de socializar el uso de la misma.

## INFRACCIONES EN MATERIA DE CFDI

El contar con un CFDI que no cumpla con los requisitos citados y que estos sean descubiertos en el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad o de las facultades previstas en el artículo 22 del CFF, se consideran infracciones de acuerdo con lo señalado en los numerales 83, fracción VII y 84, fracción IV, inciso d), del CFF, como se indica:

### **Artículo 83. ...**

...

**VII.** No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales

<sup>5</sup> Artículo cuarto resolutivo de la Segunda Resolución de modificaciones a la RM para 2022, que modifica el décimo séptimo transitorio

<sup>6</sup> Véase en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-que-la-entrada-para-la-nueva-factura-electronica-4-0-sera-prorrogada-hasta-el-1-de-enero-de-2023-017-2019?idiom=es>

digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; no entregar o no poner a disposición la representación impresa de dichos comprobantes, cuando ésta le sea solicitada por sus clientes, así como no expedir los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas los requieran.

...

**Artículo 84. ...**

...

**IV.** Para el supuesto de la fracción VII, las siguientes, según corresponda:

...

**d)** De \$400.00 a \$600.00 por cada comprobante fiscal que se emita y no cuente con los complementos que se determinen mediante las reglas de carácter general, que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

...

Como se advierte, la autoridad podrá determinar una infracción de \$400 a \$600 por cada comprobante que no cumpla con requisitos fiscales, en esta situación el costo se verá duplicado, toda vez que en su caso también se perderá la deducibilidad, por lo que se sugiere corregir en tiempo los errores o inconsistencias en los comprobantes fiscales.

Adicional a las infracciones anteriores, la misma legislación fiscal prevé otra que corresponderá a un porcentaje del valor total del comprobante, cuando este se conserve erróneamente de conformidad con los numerales 81, fracción XLVI, y 82, fracción XLII, del CFF:

**Artículo 81. ...**

...

...el motivo que se seleccione en la cancelación de CFDI deberá estar justificado, de lo contrario, la autoridad podrá, en el ejercicio de sus facultades, determinar lo que convenga con base en su criterio.

**XLVI.** No cancelar los comprobantes fiscales digitales por Internet de ingresos cuando dichos comprobantes se hayan emitido por error o sin una causa para ello o cancelarlos fuera del plazo establecido en el artículo 29-A, cuarto párrafo de este Código, y demás disposiciones aplicables.

De lo anterior se advierte que cuando se **emita** un CFDI con errores, no se cancele y la autoridad fiscal, dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación lo descubra, se estará sujeto a una infracción, al igual que cuando este se haya emitido **sin causa** (sin causa se entiende que la operación no se llevó a cabo) y no se cancele, de acuerdo con lo siguiente:

**Artículo 82. ...**

...

**XLII.** Del 5% a un 10% del monto de cada comprobante fiscal, tratándose del supuesto establecido en la fracción XLVI.

**MODIFICACIONES EN LA CANCELACIÓN DE CFDI**

En conjunto con la implementación de los CFDI versión 4.0, se regularon cambios en el proceso de su cancelación. La razón de la incorporación de estas

modificaciones es *salvaguardar el derecho de los contribuyentes de acreditar y deducir los impuestos correspondientes y de evitar malas prácticas en las cancelaciones unilaterales de los CFDI.*

Desde 2018 se estableció que dependiendo del importe que ampare el CFDI será necesaria o no la autorización del receptor.

Ahora bien, entre los cambios más importantes se encuentran: **(i)** el monto de aceptación de cancelación por parte del receptor; **(ii)** los motivos de cancelación, y **(iii)** el plazo para cancelar comprobantes, como se explica a continuación.

**Monto de aceptación de cancelación por parte del receptor**

Hasta el 31 de diciembre 2021 el monto para cancelar comprobantes sin aceptación del receptor era de \$5,000, sin embargo, a partir del 1 de enero de 2022, el importe disminuyó a \$1,000, de acuerdo con lo señalado en la regla 2.7.1.35., fracción I, de la RM para 2022.

Derivado de ello, la regla 2.7.1.34., establece los requisitos de solicitud de cancelación de CFDI, la cual se hará por medio del Buzón Tributario a través de un comunicado que recibirá el receptor indicándole que tiene una solicitud de cancelación de un CFDI, por lo que deberá manifestar dentro de los próximos tres días siguientes, a partir de la recepción de dicha solicitud, la aceptación o negación de la cancelación, a través del portal del SAT.

Una vez transcurrido el plazo de tres días y que en este lapso el receptor no haya realizado manifestación alguna, el SAT considerará que el receptor acepta la cancelación y entonces esta se denomina *cancelado por plazo vencido.*

En caso de que los CFDI se encuentren relacionados con otros CFDI, deberán cancelarse primero los relacionados y finalmente el CFDI que dio origen, cumpliendo igualmente con los requisitos de cancelación.

**Motivos de cancelación**

A partir del 1 de enero 2022 es obligatorio indicar el motivo de cancelación, para lo cual se incorporó un

listado de cuatro conceptos publicados en el “Manual de usuario de Cancelación de facturas”:

Clave	Descripción
01	Comprobante emitido con errores con relación
02	Comprobante emitido con errores sin relación
03	No se llevó a cabo la operación
04	Operación nominativa relacionada en una factura global

El uso de la clave 01 “Comprobantes emitidos con errores con relación”, se utiliza cuando la factura generada contiene un error en la clave del producto, valor unitario, descuento o cualquier otro dato. Este último amplía mucho los tipos de errores, incluyendo los que coloquialmente se denominan “error de dedo”. Adicionalmente, este motivo de cancelación indica “con relación”, lo que obliga a incorporar en el nuevo CFDI el folio fiscal del comprobante cancelado.

La clave 02 “Comprobante emitido con errores sin relación”, aplica para los mismos errores de la clave anterior, con la diferencia de que en el nuevo CFDI no hay que referenciar el folio del comprobante cancelado.

Por lo que respecta a la clave 03 “No se llevó a cabo la operación”, es muy claro su uso, pues es para aquellos casos en los que se timbra la factura y posteriormente se retractan de concluir la operación.

Finalmente, la clave 04 “Operación nominativa relacionada en una factura global”, está enfocada para cancelar fracción o fracciones de una factura en la que se incluyeron diversos importes de varias operaciones, una vez cancelada la factura global esta se deberá reexpedir, así como la factura nominativa del cliente.

Es importante mencionar que el mismo sistema no deja avanzar en el proceso si no se selecciona alguna de las claves, al respecto, en el penúltimo párrafo del numeral 29-A del CFF se indica que:

**Artículo 29-A. ...**

...

*Cuando los contribuyentes cancelen comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen ingresos, deberán justificar y soportar documentalmente*

*el motivo de dicha cancelación, misma que podrá ser verificada por las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades establecidas en este Código.*

...

En consecuencia, el motivo que se seleccione en la cancelación de CFDI deberá estar justificado, de lo contrario, la autoridad podrá, en el ejercicio de sus facultades, determinar lo que convenga con base en su criterio.

Finalmente, estas nuevas inclusiones están sujetas a errores sistemáticos, por lo que soy de la opinión que primero hay que confirmar y obtener el acuse de cancelación y posteriormente realizar el nuevo comprobante, lo que ayudará a mitigar riesgos de tener dos comprobantes vigentes por el mismo concepto.

Cabe señalar que en la práctica, los contribuyentes se han visto afectados con errores sistemáticos como lo son: CFDI con estatus de “no cancelables” por estar o no relacionados a comprobantes que en su paquete de facturación ya estaban cancelados y en el sistema del SAT siguen con estatus vigente, también en las cadenas de facturación, es decir, en las cancelaciones por sustitución o cuando el motivo es “con relación”, donde el primer comprobante sigue estando vigente a pesar de haber sido sustituido o casos en los que al momento de intentar relacionar un nuevo CFDI el sistema marca error.

En conclusión, hasta el momento dichos errores han sido por relacionar entre comprobantes.

### **Plazo para cancelar comprobantes**

Este es uno de los cambios que ha resultado en amplias complicaciones para los contribuyentes, aunque el argumento lógico de la autoridad es que, al cierre anual fiscal se debieron haber cumplido todos los requisitos fiscales.

En la práctica las personas físicas y morales, en muchos casos, se ven en la necesidad de cancelar comprobantes fiscales de ejercicios anteriores, no obstante, a partir del 1 de enero 2022, en un principio solo se podían cancelar comprobantes del ejercicio inmediato anterior.

Cabe revisar lo estipulado en el numeral 29-A, cuarto párrafo, del CFF:

### **Artículo 29-A. ...**

...

*Salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor, los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.*

...

Mediante la regla 2.7.1.47. de la Primera Resolución de modificaciones a la RM para 2022, se amplió el plazo como sigue:

### **Plazos para la cancelación de CFDI**

**2.7.1.47.** *Para los efectos del artículo 29-A, cuarto párrafo del CFF, la cancelación de los CFDI se podrá efectuar a más tardar en el mes en el cual se deba presentar la declaración anual del ISR<sup>7</sup> correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se expidió el citado comprobante.*

...

Ahora bien, sobre estas bases, cancelar un comprobante, caso en concreto, fecha que no corresponda al ejercicio 2021, el sistema no permitirá seguir con dicho proceso independientemente del motivo que se coloque, por lo que aparecerá un mensaje como el siguiente:

<b>Estatus de Proceso de Cancelación</b>	<b>Motivo de Cancelación</b>
La fecha de solicitud de cancelación es mayor a la fecha de declaración	02- Comprobante emitido con errores sin relación

<b>Estatus de Proceso de Cancelación</b>	<b>Motivo de Cancelación</b>
La fecha de solicitud de cancelación es mayor a la fecha de declaración	03- No se llevó a cabo la operación

<sup>7</sup> Impuesto sobre la renta



Sin embargo, con el objetivo de que los pagadores de impuestos se encuentren en posibilidad de tener correctamente sus operaciones, en la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2022, el plazo para quienes realicen la cancelación de CFDI de ejercicios fiscales anteriores al 2021, se amplió hasta el 31 de diciembre 2022, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

22

1. Presenten la declaración o las declaraciones complementarias correspondientes, dentro del mes siguiente a aquel en que se lleve a cabo la cancelación del CFDI.

2. Cuenten con buzón tributario activo de conformidad con lo establecido en la regla 2.2.7. de la RMF.

3. Cuenten con la aceptación del receptor de conformidad con la regla 2.7.1.34. de la RMF.

4. Cuando la operación que ampare el CFDI cancelado subsista, el contribuyente haya emitido un nuevo CFDI de acuerdo con las guías de llenado de CFDI que corresponda.

Si los contribuyentes cumplen con los requisitos citados, estarán en posibilidad de poder realizar cancelaciones de CFDI emitidos en años distintos al 2021.

## CONCLUSIONES

Una vez expuestos todos los cambios y obligaciones de facturación bajo el esquema de "CFDI versión 4.0", es claro que la autoridad fiscal podrá recabar

más datos e información de los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, lo cual le permitirá robustecer la emisión y timbrado electrónico para tener un mayor y mejor control sobre los ingresos, y de esta forma asegurarlos conforme la determinación de los impuestos, toda vez que la información y documentación proporcionada bajo los requisitos mencionados deberá ser actual y real.

Para aquellos contribuyentes que tengan y cumplan con todos los requisitos, tanto de la emisión "CFDI versión 4.0" como de cancelación de los mismos, les resultará fácil y sencillo tener de manera práctica y ágil sus operaciones y controles.

Uno de los principales beneficios para las personas físicas y personas morales, es que seguirá facilitando la presentación de las declaraciones en el sistema del SAT, ya que estas estarán precargadas con las transacciones realizadas y amparadas en los CFDI, además permitirá la identificación del origen de dichas operaciones.

Sin embargo, las transiciones siempre son complicadas, toda vez que están acompañadas de tiempo, esfuerzo y dinero, derivado de que hay que realizar ajustes, modificaciones, e inversiones en *softwares*, aplicaciones administrativas y contables, sobre las que los contribuyentes llevan su contabilidad para su buen cumplimiento.

Para tener una relación eficaz y transparente con la autoridad fiscal, se deben implementar procedimientos correctos en los plazos indicados a fin de cumplir con las obligaciones a las que se esté sujeto. •

# Los temas más relevantes de la AGENDA NACIONAL ¡Encuéntralos en los libros de DOFISCAL!



**Tendencias cromáticas fiscales y económicas**

Impreso + THOMSON REUTERS ProView



**Código fiscal de la federación. Comentado**

Impreso + THOMSON REUTERS ProView



**La materialidad de los actos jurídicos**

PAPEL + EBOOK **DÚO**



**Efectos fiscales de los contratos**

Impreso + THOMSON REUTERS ProView



**Régimen simplificado de confianza. Para personas físicas y personas morales 2022**

PAPEL + EBOOK **DÚO**



Disfruta de los contenidos exclusivos.  
**Disponibles por QR.**

**¡Conoce más!**



# Integración del expediente del beneficiario controlador para las sociedades mercantiles

24

Como consecuencia de la reforma 2022, publicada en el DOF el pasado 12 de noviembre, se incluyen al Código Fiscal de la Federación (CFF) los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter, 32-B Quinquies, 84-M y 84-N, referentes al concepto de beneficiario controlador, como una nueva obligación para los contribuyentes, la cual formará parte de su contabilidad, con multas por demás altas en caso de no contar con el expediente correspondiente debidamente integrado

Mtro. Saúl Favela Narvárez,  
Socio de la Asociación  
Nacional de Especialistas  
Fiscales, Delegación  
Aguascalientes



## ANTECEDENTES

**E**l concepto de beneficiario controlador no es nuevo en la legislación mexicana, este proviene originalmente de la normatividad bancaria, cuando se publicó la “Resolución que reforma, adiciona y deroga diversas de las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito” (DOF 24-II-2017), al igual que la “Resolución que reforma, adiciona y deroga diversas de las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 226 Bis de la Ley del Mercado de Valores, aplicables a los asesores en inversiones”(DOF 6-IV-2017).

Para acceder a la Reforma de disposiciones referentes al artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito (DOF 24-II-2017) escanee el Código QR



Para acceder a la Reforma de disposiciones referentes al artículo 226 Bis de la Ley del Mercado (DOF 6-IV-2017) escanee el Código QR



En ambas disposiciones se hacía referencia al “propietario real” de la siguiente manera:

*...**Propietario Real**, a aquella persona física que, por medio de otra o de cualquier acto o mecanismo,*

*obtiene los beneficios derivados de un contrato u Operación y es, en última instancia, el verdadero dueño de los recursos, al tener sobre estos derechos de uso, disfrute, aprovechamiento, dispersión o disposición.*

*El término Propietario Real también comprende a aquella persona o grupo de personas físicas que ejerzan el Control sobre una persona moral, así como, en su caso, a las personas que puedan instruir o determinar, para beneficio económico propio, los actos susceptibles de realizarse a través de Fideicomisos, mandatos o comisiones;*

...

Como se puede apreciar, lo que buscaba el concepto de propietario real era conocer a la persona o grupo de personas físicas que recibía los beneficios derivados de un acto jurídico, así como quien pudiera ejercer control respecto de una persona moral, aprovechado las ventanas del velo corporativo para permanecer en un anonimato jurídico.

En ese sentido la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) emitió el 28 de julio de 2017 los “Lineamientos para la Identificación del Propietario Real” como una serie de medidas implementadas por las autoridades para la prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita y que puedan financiar al terrorismo en las entidades supervisadas.

Para acceder a los Lineamientos para la Identificación del Propietario Real (CNBV 28-VI-2017) escanee el Código QR



De acuerdo con el contenido de esos lineamientos, su objetivo es establecer medidas, directrices y criterios que las entidades podrán considerar para coadyuvar en su obligación de identificar al propietario real de sus clientes o usuarios respecto de las operaciones

...deberán mantener actualizada la información referente a los beneficiarios controladores y, cuando haya modificaciones, tendrán que actualizarla...

que realicen conforme a las disposiciones a que se refería el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito (LIC) y el numeral 212 de la Ley del Mercado de Valores (LMV).

De lo anterior, se desprende que la obligación de identificar al propietario real correspondía únicamente a las instituciones de crédito; casas de bolsa; sociedades financieras de objeto múltiple; entidades reguladas y no reguladas; casas de cambio; centros cambiarios; transmisores de dinero; sociedades operadoras de fondos de inversión; almacenes generales de depósito; sociedades cooperativas de ahorro y préstamos con niveles de operación del I al IV; asesores en inversión; sociedades financieras populares con operación del I al IV, y organismos de integración financiera rural, es decir, sociedades del sector financiero y bursátil.

Por su parte, la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI) (DOF 17-X-2012), con su última reforma (DOF 20-IV-2021), define en la fracción III del numeral 3 al beneficiario controlador de la siguiente manera:

**Artículo 3.** Para los efectos de esta Ley, se entenderá por:

...

**III.** Beneficiario Controlador, a la persona o grupo de personas que:

**a)** Por medio de otra o de cualquier acto, obtiene el beneficio derivado de éstos y es quien, en última instancia, ejerce los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio, o

**b)** Ejerce el control de aquella persona moral que, en su carácter de cliente o usuario, lleve a cabo actos u operaciones con quien realice Actividades Vulnerables, así como las personas por cuenta de quienes celebra alguno de ellos.

Se entiende que una persona o grupo de personas controla a una persona moral cuando, a través de la titularidad de valores, por contrato o de cualquier otro acto, puede:

**i)** Imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes;

**ii)** Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social, o

**iii)** Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la misma.

...

En este caso, la LFPIORPI establece los parámetros a fin de identificar al beneficiario controlador únicamente para el caso de actividades vulnerables, en donde también busca llegar hasta las personas físicas que reciben el beneficio de las operaciones celebradas o ejerce control en una persona moral, independientemente de la calidad que tenga frente a esta.

### BENEFICIARIO CONTROLADOR PARA EFECTOS DEL CFF

Para el caso del CFF, el concepto de beneficiario controlador tiene características propias, que si bien llegan a coincidir con las estipuladas en la LFPIORPI su criterio para la determinación del mismo es distinto.

Al respecto, el numeral 32-B Quáter del CFF define al beneficiario controlador de la siguiente manera:

**Artículo 32-B Quáter.** Para efectos de este Código se entenderá por beneficiario controlador a la persona física o grupo de personas físicas que:

**I.** Directamente o por medio de otra u otras o de cualquier acto jurídico, obtiene u obtienen el beneficio derivado de su participación en una persona moral, un fideicomiso o cualquier otra figura jurídica, así como de cualquier otro acto jurídico, o es quien o quienes en última instancia ejerce o ejercen los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio o en cuyo nombre se realiza una transacción, aun y cuando lo haga o hagan de forma contingente.

**II.** Directa, indirectamente o de forma contingente, ejerzan el control de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Se entiende que una persona física o grupo de personas físicas ejerce el control cuando, a través de la titularidad de valores, por contrato o por cualquier otro acto jurídico, puede o pueden:

**a)** Imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes.

**b)** Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del 15% del capital social o bien.

**c)** Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Tratándose de fideicomisos, se considerarán beneficiarios controladores el fideicomitente o fideicomitentes, el fiduciario, el fideicomisario o fideicomisarios, así como cualquier otra persona involucrada y que ejerza, en última instancia, el control efectivo en el contrato, aún de forma contingente. El Servicio de Administración Tributaria<sup>1</sup> podrá emitir reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo serán aplicables las Recomendaciones emitidas por el Grupo de Acción Financiera Internacional<sup>2</sup> y por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales<sup>3</sup> organizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos,<sup>4</sup> acorde a los estándares internacionales de los que México forma parte, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia de las disposiciones fiscales mexicanas.

Como se aprecia, el artículo en cuestión prevé dos supuestos iniciales mediante los cuales es posible identificar al beneficiario controlador en una persona moral (sociedad civil o mercantil), fideicomiso o cualquier otra "figura jurídica" (entendiéndose principalmente a una asociación en participación): **(i)** ya sea a través de la obtención del beneficio que surge como consecuencia de la participación que tengan las personas físicas en estas sociedades, fideicomisos o "figuras jurídicas" o **(ii)** por el control que se pueda tener, directa o indirectamente, sobre las mismas.

## INTEGRACIÓN DEL EXPEDIENTE ACTUALIZADO PARA LA IDENTIFICACIÓN DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR PARA LAS PERSONAS MORALES

El artículo 32-B Quinquies del CFF señala que las personas morales (sociedades, fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos), así como las partes que participen en cualquier otra "figura jurídica", deberán mantener actualizada la información referente a los beneficiarios controladores y, cuando haya modificaciones, tendrán que actualizarla dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha en la que se haya realizado el cambio.

Si bien ese numeral hace referencia a las personas morales, en este caso en particular me enfocaré únicamente en las sociedades, puesto que desde una perspectiva jurídica un fideicomiso que tiene personalidad jurídica propia podría cuestionarse si

<sup>1</sup> SAT

<sup>2</sup> GAFI

<sup>3</sup> Foro Global

<sup>4</sup> OCDE

...la sociedad deberá integrar el expediente con la documentación e información que identifique a los beneficiarios controladores.

es o no una persona moral, lo cual no es objeto de este estudio.

Desde el momento de su constitución, en el acta constitutiva de una sociedad se establece quiénes son los socios, representantes legales y/o miembros del órgano de administración, para lo cual el fedatario público deberá solicitar a los comparecientes los documentos necesarios para obtener la información suficiente con el fin de identificar a los beneficiarios controladores y adoptar las medidas razonables para comprobar su identidad, lo que implica, desde un inicio, que tanto el fedatario como la sociedad recién constituida cuenten con la información necesaria con tal de distinguir a esta figura.

28 Sin embargo, la sociedad deberá integrar el expediente con la documentación e información que identifique a los beneficiarios controladores.

Igualmente, si en algún momento la sociedad cambia de socios o accionistas, o de las personas físicas que detentan el control del órgano de administración o de la toma de decisiones en la asamblea de socios o accionistas, se deberá actualizar dicho expediente y renovar la documentación que acredite que se llevó un proceso razonable para la identificación, verificación y validación de la información sobre el beneficiario controlador, indicando los porcentajes de participación en el capital de la persona moral, así como la cadena de titularidad, cuando existan personas físicas que indirectamente sean beneficiarios controladores.

## IDENTIFICACIÓN DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR CUANDO HAY PERSONAS MORALES EXTRANJERAS COMO SOCIOS DE UNA SOCIEDAD MEXICANA

En la práctica, me ha pasado que se constituye una sociedad con capital extranjero en donde una persona moral es representada en México a través de una persona física, en cuyo caso la legislación correspondiente a la sociedad extranjera permite la existencia de un velo corporativo por el cual no sea posible conocer la identidad de las personas físicas que detentan la tenencia accionaria, es decir, de los beneficiarios controladores extranjeros.

Incluso, puede suceder con empresas que cotizan en bolsa en donde la tenencia accionaria es cambiante día a día, por lo cual no es posible identificar al beneficiario controlador que se encuentra detrás de dicha persona moral extranjera que tiene participación en el capital social de una sociedad mexicana.

## CONCLUSIONES

Para identificar al beneficiario controlador se tienen que analizar los supuestos que prevé el artículo 32-B Quáter del CFF, en el sentido de que se entenderá como tal a las personas que se encuentren en las siguientes situaciones:

- La persona o personas físicas que directamente o por medio de otra u otras, o de cualquier acto jurídico, obtiene u obtienen el beneficio derivado de su participación en una persona moral.

Realmente es un tanto complicado determinar quién recibe el beneficio derivado de su participación en una persona moral, y que no sea un socio o accionista, aunque un ejemplo de ello podría ser alguien que sin serlo recibe los derechos de cobro de dividendos de la sociedad que disfrute de los bienes propiedad de otra (como podría ser un automóvil, inmuebles o membresías en clubes sociales o deportivos).

- La persona o personas físicas que directa, indirectamente o de forma contingente ejerzan control de la persona moral.

En este caso, habrá de ejercer control quien pueda designar a los miembros del órgano de administración o tenga control sobre las determinaciones de la asamblea de socios, independientemente de su

participación en el capital social (puede tener, por un pacto entre socios, un derecho de veto, requisito de voto favorable o que existan acciones de voto limitado).

Ahora bien, el mismo artículo referido del CFF estipula los casos en los que se puede considerar que una persona o grupo de personas físicas ejercen control sobre una persona moral:

**1.** Cuando puedan imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes.

**2.** Cuando, independientemente de su participación en el capital social de la empresa, puedan mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del 15% del capital social.

**3.** Cuando puedan dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la persona moral.

Es importante poder identificar a cualquiera de estas personas físicas para ponerla a disposición de la autoridad hacendaria, en caso de ser requerido, puesto que las multas por no obtener, conservar o presentar la información pueden llegar hasta los \$2'000,000 por cada uno de los beneficiarios controladores.

De acuerdo con la regla 2.8.1.22. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022, la información que mantendrán las personas morales sobre sus beneficiarios controladores es la siguiente:

**Información que mantendrán las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica sobre sus beneficiarios controladores**

**2.8.1.22. ...**

**I.** Nombres y apellidos completos, los cuales deben corresponder con el documento oficial con el que se haya acreditado la identidad.

**II.** Alias.

**III.** Fecha de nacimiento. Cuando sea aplicable, fecha de defunción.

**IV.** Sexo.

**V.** País de origen y nacionalidad. En caso de tener más de una, identificarlas todas.

**VI.** CURP<sup>5</sup> o su equivalente, tratándose de otros países o jurisdicciones.

**VII.** País o jurisdicción de residencia para efectos fiscales.

**VIII.** Tipo y número o clave de la identificación oficial.

**IX.** Clave en el RFC<sup>6</sup> o número de identificación fiscal, o su equivalente, en caso de ser residente en el extranjero, para efectos fiscales.

**X.** Estado civil, con identificación del cónyuge y régimen patrimonial, o identificación de la concubina o del concubinario, de ser aplicable.

**XI.** Datos de contacto: correo electrónico y números telefónicos.

**XII.** Domicilio particular y domicilio fiscal.

**XIII.** Relación con la persona moral o calidad que ostenta en el fideicomiso o la figura jurídica, según corresponda.

**XIV.** Grado de participación en la persona moral o en el fideicomiso o figura jurídica, que le permita ejercer los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio o efectuar una transacción.

**XV.** Descripción de la forma de participación o control (directo o indirecto).

**XVI.** Número de acciones, partes sociales, participaciones o derechos u equivalentes; serie, clase y valor nominal de las mismas, en el capital de la persona moral.

<sup>5</sup> Clave Única de Registro de Población

<sup>6</sup> Registro Federal de Contribuyentes



**XVII.** Lugar donde las acciones, partes sociales, participaciones u otros derechos equivalentes se encuentren depositados o en custodia.

**XVIII.** Fecha determinada desde la cual la persona física adquirió la condición de beneficiario controlador de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

**XIX.** En su caso, proporcionar los datos mencionados en las fracciones que anteceden respecto de quién o quiénes ocupen el cargo de administrador único de la persona moral o equivalente. En caso de que la persona moral cuente con un consejo de administración u órgano equivalente, de cada miembro de dicho consejo.

**XX.** Fecha en la que haya acontecido una modificación en la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

**XXI.** Tipo de modificación de la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

**XXII.** Fecha de terminación de la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

...

Por su parte, en los casos de cadena de titularidad o cadena de control a que se refiere la regla 2.8.1.20. de la misma resolución, se debe contar adicionalmente con la siguiente información:

**Información que mantendrán las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica sobre sus beneficiarios controladores**

**2.8.1.22. ...**

...

**I.** Nombre, denominación o razón social de la o las personas morales, fideicomisos o figuras jurídicas que tienen participación o control sobre la persona moral, fideicomisos o figuras jurídicas.

**II.** País o jurisdicción de creación, constitución o registro.

**III.** País o jurisdicción de residencia para efectos fiscales.

**IV.** Clave en el RFC o número de identificación fiscal, o su equivalente, en caso de ser residente en el extranjero, para efectos fiscales.

**V.** Domicilio fiscal. •

# ¡ESTAMOS MÁS CERCA DE TI!

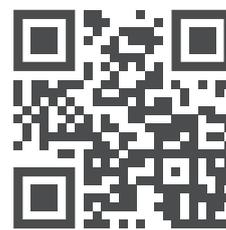
Encuentra nuestros productos en **Amazon**, **Tienda en línea**  
o contacta a un experto a través de **Whatsapp Business**



Tienda en línea



Amazon



WhatsApp Business

## ¡VISÍTANOS!



# Carlos Alberto Monárrez Córdoba

## Presidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales

### TRAYECTORIA DE ÉXITO

**E**l prestigioso académico y consultor Carlos Alberto Monárrez Córdoba es licenciado en Derecho por parte de la Universidad Iberoamericana. Con un máster universitario en Asesoría Fiscal por parte de la Universidad de Navarra en Pamplona, España.

En el ámbito profesional es socio de Ortiz Abogados Tributarios, S.C.

Dentro de su trayectoria académica es catedrático de la Escuela Libre de Derecho en el Posgrado en Derecho Tributario.

Actualmente es presidente nacional de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales (Anefac), miembro de la junta de honor del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP); de la Comisión de Auditoría Fiscal del IMCP, y de la Comisión de Precios de Transferencia del Colegio de Contadores Públicos de México.

Es un importante autor de diversas publicaciones, entre ellas como coautor de los libros: *El costo de ventas. Principales implicaciones contables, fiscales y legales*, *La garantía de legalidad como medio de control jurisdiccional, en la vía ordinaria, de las disposiciones de carácter general de naturaleza materialmente legislativa, y de las resoluciones en materia fiscal federal emitidas con fundamento en ellas* y *Seguridad jurídica. Posibilidad de que las cláusulas habilitantes vulneren dicha garantía en materia tributaria*.

## “Generar una cultura tributaria basada en el cumplimiento de obligaciones, respecto a los Derechos Fundamentales de contribuyentes y sus asesores fiscales”

### ANEFAC

A lo largo de su historia, la Anefac ha tenido como práctica el desarrollo y fomento en la investigación del conocimiento en el ámbito fiscal, tanto de sus miembros y delegaciones, cuanto de terceras personas involucradas e interesadas en lo tributario.

Por su importancia, trayectoria y aportación al sistema fiscal mexicano, la revista especializada de consulta fiscal **PUNTOS FINOS** realizó una interesante entrevista al maestro Carlos Monárrez, presidente nacional de la Anefac.

No podría comenzar la charla sin conocer su sentir acerca de la institución:

*Nuestra visión de la institución comparte la idea de una Anefac cuyo objetivo esté centrado en la investigación, discusión y difusión del conocimiento en el ámbito tributario, que permita mantener su posicionamiento nacional como agrupación profesional, y se consolide como fuente académica de referencia obligada.*

*La excelencia de nuestra asociación no es sino la materialización del esfuerzo, dedicación y compromiso de quienes la integramos. Es por ello que uno de nuestros ejes rectores consiste en la incorporación de grandes profesionistas, creando espacios donde se privilegie la participación, el trabajo y la inclusión profesional y académica.*

*La fortaleza de nuestra asociación parte también de una visión integrada y coordinada con sus delegaciones, lo que permite apuntalar los mecanismos de participación a nivel nacional permitiendo que la difusión de la cultura tributaria encuentre más destinatarios que le permitan cumplir con su causa eficiente, a través de esfuerzos coordinados.*

### IMPORTANCIA DE LA ANEFAC EN LOS TIEMPOS ACTUALES

Explicó el maestro Monárrez Córdoba que la Anefac se fundó hace 42 años por un grupo de profesionistas en materia fiscal, cuyo propósito fundamental fue, y ha sido, la generación y difusión del conocimiento en el ámbito tributario. Actualmente, la Anefac tiene su sede nacional en la Ciudad de México y presencia en ocho estados de la República Mexicana.

*La difusión de la cultura fiscal, y la generación del conocimiento como prioridades de nuestra asociación, se cumplen*

*también con la participación de nuestros asociados, quienes participamos activamente en nuestras sesiones técnicas mensuales, publicaciones, así como en los seminarios y cursos organizados a lo largo del año para tratar temas relevantes en materia fiscal.*

*Nuestra asociación ha estado presente y buscará siempre puentes de interlocución con autoridades administrativas, legislativas y judiciales para el mejor cumplimiento de sus finalidades, las que se cumplen también mediante el ejercicio propositivo y la sana crítica orientada a la existencia de un sistema fiscal justo, comentó.*

A la pregunta de cuáles son sus objetivos, señaló lo siguiente:

*La difusión del conocimiento y la cultura tributaria debe ser también una herramienta que, desde la academia, genere crítica y alternativas de cambio.*

*Nuestra institución debe continuar generando difusión entre las y los profesionistas en el ámbito fiscal, e inducir en las nuevas generaciones una filosofía de cumplimiento de los deberes tributarios que encuentre como referentes la excelencia y la ética profesionales, así como los principios de solidaridad y de contribución a sufragar los gastos públicos.*

*Para nosotros es necesario continuar con una visión de participación conjunta y difusión del conocimiento en la materia, en estrecha comunicación y en colaboración con otras asociaciones, colegios profesionales y cámaras e industrias.*

*Asimismo, hoy más que nunca nuestra asociación requiere consolidar su interlocución frente a las diversas autoridades administrativas, legislativas y judiciales, para la generación de discusión y propuestas que permitan encontrar certeza en la aplicación de nuestro sistema normativo, y coadyuve en su evolución y mejora.*

*La crítica, en su vertiente académica, también debe ser realizada de manera clara y contundente, de forma tal que se genere una herramienta para defender el conocimiento tributario, que no es, ni debe ser, ajeno e indiferente a los derechos y garantías de los contribuyentes, y de sus asesores fiscales. Es, pues, el fomento de la cultura y conocimiento de lo tributario, salvaguarda de nuestro sistema jurídico fiscal y objetivo también de nuestra Anefac.*

¿Y los retos?

Nuestro reto fundamental seguirá siendo la generación de conocimiento y su difusión. No obstante, la realidad actual requiere que desde la academia el conocimiento de lo tributario encuentre un sentido o causa eficiente, basado en el fomento de la cultura contributiva y respeto a los Derechos Fundamentales de los contribuyentes.

Como hemos dicho, para nosotros es fundamental generar una cultura tributaria basada en los principios de solidaridad y en el deber constitucional de contribuir a sufragar el gasto público.

Eradicar las prácticas fiscales indebidas, que pueden conllevar la elusión y evasión fiscales, es también un reto y un compromiso que se asume desde nuestra profesión. Anefac siempre apoyará las medidas legislativas y acciones de la autoridad fiscal tendientes a erradicar, disuadir y combatir dichas prácticas que erosionan la base gravable y generan una inequidad entre los pagadores de impuestos.

Con el mismo énfasis, y mediante el ejercicio de una crítica responsable y técnica, también nos corresponde defender un sistema tributario garante y respetuoso de nuestro Estado de Derecho, los principios constitucionales de justicia fiscal y Derechos Fundamentales que rigen la tributación.

Por lo mismo, para nosotros es fundamental la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, quienes, al cumplir con su deber constitucional, deben encontrar normas tributarias justas y proporcionales, así como obligaciones formales y sustantivas razonables.

Considero que uno de los retos actuales de mayor relevancia está en pugnar por un sistema normativo en materia fiscal, que guarde proporción justa y razonable entre las medidas empleadas, y la consecución de un fin lícito como lo es la recaudación.

Dicha proporción vista, tanto desde el ejercicio de la potestad tributaria normativa como del ejercicio de las facultades normativas, de gestión y de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.

Finalmente, creo importante reiterar la necesidad de reconstruir los puentes de interlocución con todas las autoridades que intervienen en la delimitación y gestión dentro de la relación jurídica tributaria, así como de una cultura de difusión académica que cubra dentro de su manto a las nuevas generaciones, bajo criterios inclusivos y con una marcada orientación social de carácter sustentable.

<b>Integrantes del comité directivo</b>
<b>Lic. y Mtro. Carlos A. Monárrez Córdoba</b> Presidente nacional
<b>C.P. Eduardo Marroquín Pineda</b> Vicepresidente de Eventos
<b>C.P. Ignacio Puertas Maíz</b> Vicepresidente de Asuntos Internos

<b>Integrantes del comité directivo</b>
<b>C.P. Gerardo Jesús Alvarado Nieto</b> Vicepresidente de Asuntos Externos
<b>C.P. Víctor Oliver Mercado</b> Tesorero
<b>Lic. Manuel González López</b> Secretario
<b>Lic. Ulises Gómez Nolasco</b> Vicepresidente de Delegaciones
<b>C.P. Arturo Halgraves Cerda</b> Membresía
<b>Lic. Augusto Fernández Sagardi</b> Vocal
<b>C.P. Héctor González Legorreta</b> Vocal
<b>C.P. Adolfo Calatayud Vázquez</b> Vocal

## **RETOS DE LA REFORMA FISCAL HACIA EL SEGUNDO SEMESTRE DE 2022**

Respecto a su punto de vista en este tema, dijo lo siguiente:

La iniciativa de la Reforma Fiscal para 2022 reitera el compromiso del Ejecutivo Federal de no crear nuevos impuestos, y se orienta de manera clara a fortalecer las facultades de gestión y fiscalización de las autoridades fiscales para combatir la elusión y evasión fiscales.

Dicha reforma sigue la misma tendencia de años previos en tratar de aumentar la recaudación a través de la fiscalización, mediante la ampliación o inclusión de facultades de la autoridad, mismas que incrementan las cargas administrativas de los contribuyentes, y que en algunos casos pudieran resultar excesivas.

Asimismo, diversas modificaciones se introducen con motivo de controversias suscitadas entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, con lo que se pretendió modificar la ley, con la finalidad de ajustar el contenido de diversas disposiciones legales a la interpretación, sentido y aplicación pretendido por la autoridad.

## **NUEVO RÉGIMEN DE CONFIANZA, PERSONAS FÍSICAS Y MORALES**

Respecto a este importante tema comentó que, tratándose de personas físicas, el Régimen Simplificado de Confianza (Resico) es aplicable a quienes únicamente realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, y que la totalidad de sus ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de \$3.5 millones.

Los contribuyentes pagarán el impuesto en forma mensual considerando el total de los ingresos que perciban, sin



**“Las obligaciones de información sobre la probable comisión de un delito, como elementos que condicionan la imposición de sanciones administrativas y penales, vulneran diversos derechos y principios constitucionales.”**

deducción alguna, aplicando las tasas previstas por la ley, que van del 1 al 2.5%.

Dichos contribuyentes pueden aplicar este régimen cuando además se obtengan ingresos por sueldos y salarios e intereses, siempre que no se supere, en su conjunto, el importe de los \$3.5 millones señalado, y se deberá presentar declaración anual en el mes de abril del año siguiente.

36

Respecto de las personas morales, este régimen será aplicable por aquellas que estén constituidas únicamente por personas físicas, y cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no excedan 35 millones de pesos. El régimen se basa en un sistema de flujo de efectivo.

Los contribuyentes calcularán y pagarán el impuesto en forma mensual, y deberán determinar su impuesto anual. La determinación de los pagos mensuales se hará disminuyendo de los ingresos las deducciones autorizadas, la PTU,<sup>1</sup> pérdidas fiscales, y al resultado fiscal se le aplicará la tasa del 30%, pudiendo acreditar retenciones y pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Existen ciertos conceptos que no serán deducibles, como lo son los créditos incobrables y el costo de ventas, debiéndose señalar que, conforme al texto legal, los anticipos por utilidades a socios no son deducibles, lo que resulta criticable.

#### **OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN**

Se le preguntó al licenciado Carlos Monárrez su opinión en este tema, a lo que dijo lo siguiente:

Históricamente, el dictamen fiscal ha representado una herramienta efectiva para que los contribuyentes fortalezcan el marco de cumplimiento fiscal basado en el principio de autodeterminación de las contribuciones. El dictamen fiscal representa un informe que se presenta ante la autoridad fiscal, y que surge de la auditoría practicada por el contador público inscrito sobre los estados financieros del contribuyente.

En tal medida, el dictamen fiscal cumple con una doble finalidad, esto es, la de ser un instrumento de control fiscal para el contribuyente, y la de servir como herramienta de fiscalización, fuera del ejercicio de facultades de comprobación, y eficaz para el incremento de la recaudación.

La regulación en materia de dictamen fiscal ha evolucionado a través de los años. Así, al dictamen fiscal optativo en los casos cuya procedencia se encontró prevista en el Código Fiscal de la Federación<sup>2</sup> vigente hasta el 31 de enero de 2021, se incorporó la figura del dictamen fiscal obligatorio.

Con la Reforma Fiscal en vigor a partir del 1 de enero de 2022, se introdujo la obligación para contribuyentes con ingresos superiores a \$1,650'490,600, y quienes tengan

<sup>1</sup> Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas

<sup>2</sup> CFF

acciones colocadas en bolsa de valores, de presentar dictamen fiscal obligatorio a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio.

Me resulta criticable que la reforma en comento no haya incluido un régimen de transición que otorgara seguridad jurídica y certidumbre, tanto a contribuyentes como a auditores, sobre el ejercicio fiscal de inicio, obligaciones y plazos de presentación de los dictámenes fiscales para los ejercicios fiscales de 2021 y 2022.

La presentación del dictamen fiscal es una obligación para el contribuyente, cuyo incumplimiento puede conllevar diversas sanciones y efectos de índole fiscal, como multas administrativas, restricción temporal de certificados de sello digital y el rechazo de la aplicación de los beneficios previstos en los tratados para evitar la doble imposición, entre otros.

De igual manera, las partes relacionadas –con toda la extensión del concepto– de contribuyentes quienes tengan la obligación de dictaminar, también tendrán el deber de presentar la declaración informativa sobre situación fiscal y la declaración informativa local de partes relacionadas, generándose con ello obligaciones adicionales y, en muchos casos, desproporcionadas.

Esta reforma también incorpora diversas obligaciones y consecuencias de distinta naturaleza para el auditor. Así, a partir de 2022 los contadores públicos inscritos autorizados para emitir dictámenes de estados financieros para efectos fiscales deberán informar a la autoridad cuando tengan conocimiento de que el contribuyente auditado incumplió con sus obligaciones fiscales, o bien que hayan realizado alguna conducta que pudiera ser constitutiva de delito fiscal.

En caso de que hubieran tenido conocimiento de una conducta probablemente constitutiva de delito y no lo hubieran informado a la autoridad, incurrirán en el delito de encubrimiento, con una pena de tres meses a seis años de prisión.

Desde nuestra perspectiva, las nuevas disposiciones imponen a los contadores públicos inscritos una obligación excesiva que no forma parte del alcance técnico de su revisión y de su conocimiento profesional, lo que los coloca en un estado de inseguridad jurídica, habida cuenta de que dicha obligación adolece de regularidad constitucional.

En mi opinión, las obligaciones de información sobre la probable comisión de un delito, como elementos que condicionan la imposición de sanciones administrativas y penales, vulneran diversos derechos y principios constitucionales.

### **RFC OBLIGATORIO A MAYORES DE EDAD**

Con la reforma fiscal para 2022 se incorporó el registro obligatorio al RFC<sup>3</sup> a los mayores de 18 años. Conforme a lo señalado por la autoridad fiscal, dicha inscripción no implica

que se esté obligado al pago de contribuciones, lo que resulta lógico, dado que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, y no solo por una mera inscripción.

Asimismo, el SAT<sup>4</sup> ha señalado que ningún joven será sancionado por no registrarse ante el RFC, ya que la transición del registro llevará cierto tiempo y durante este lapso no habrá multas o sanciones, teniendo como objetivo introducirlos a la cultura contributiva y protegerlos del robo de identidad.

Desde mi perspectiva, para efectos exclusivamente tributarios, no debería ser necesaria la incorporación al registro en los casos en que el mayor de edad no realice operaciones o tenga actividades fiscalmente relevantes, explicó.

### **BENEFICIARIO CONTROLADOR**

Como parte de la Reforma Fiscal para el ejercicio 2022 se incorpora en el CFF el concepto y las obligaciones relativas al beneficiario controlador.

En su acreditada experiencia, considera que la inclusión de esta figura parte de la invitación del Grupo de los 20 (G20) a remitirse a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), y garantizar el cumplimiento de estándares mínimos internacionales de transparencia, así como de aquellas derivadas del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global), auspiciado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La finalidad última de las normas que buscan identificar a los beneficiarios controladores de las personas morales, fideicomisos y otras figuras jurídicas, es combatir la evasión fiscal, el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo y otras actividades ilícitas.

Los beneficiarios controladores son aquellas personas que obtengan un beneficio por su participación o ejerzan control en personas morales, fideicomisos u otras figuras jurídicas que lleven a cabo actividades económicas.

El número de beneficiarios controladores que puede tener una entidad es ilimitado, por lo que el análisis de las personas potencialmente involucradas debe ser exhaustivo, considerando que los beneficiarios controladores siempre serán personas físicas y que deberán registrarse independientemente de que sean residentes en México o en el extranjero.

Durante la implementación de la regulación relativa a la identificación del beneficiario controlador, se debe explorar la cadena de propiedad o de control, aun cuando una persona moral o estructura jurídica se beneficie de un activo o de una transacción, a fin de descubrir la persona o personas que, en última instancia, controlen o se beneficien de la persona moral o del acuerdo legal.

<sup>3</sup> Registro Federal de Contribuyentes

<sup>4</sup> Servicio de Administración Tributaria



38

Para determinar los casos en que una persona se considera beneficiario controlador, el CFF remite a reglas de carácter general, siendo que el objetivo central de la obligación consiste en que los sujetos obligados obtengan y conserven, como parte de su contabilidad, la información completa y actualizada de sus beneficiarios controladores, la que tendrán que proporcionar a las autoridades fiscales cuando estas lo requieran.

La autoridad también podrá requerir la información a terceros relacionados, así como a notarios, corredores públicos o cualquier otra persona que intervenga en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos relativos.

Esta obligación es de nueva creación y no sustituye al aviso de las modificaciones en la estructura accionaria, ni a las obligaciones en materia de prevención de lavado de dinero, ni cualquier otra que se le asimile.

*Es fundamental tener presente que, ante el incumplimiento de las diversas obligaciones en la materia, se podrán imponer multas muy cuantiosas que van de los \$500,000 a los \$2'000,000.*

*Por la novedad del tema y su reciente incorporación a la legislación mexicana, en adición a la complejidad en la identificación y obtención de la documentación e información de respaldo, es previsible que se generen diversas controversias con la autoridad, además de un aumento considerable, y en algunos casos desmedido, de las obligaciones de control interno de los sujetos obligados.*

### MODIFICACIONES CFDI-CARTA PORTE

Este es un interesante tema que también está en el análisis del presidente de la Anefac. En ese sentido, externó que en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022 se dieron a conocer diversos cambios en materia de Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) y su nueva versión denominada CFDI 4.0. Asimismo, el SAT publicó en su sitio web las guías de llenado de los CFDI aplicables a dicha versión de la factura electrónica.

*Existen diversos cambios en materia de CFDI, como lo son la incorporación de datos relativos al nombre, denominación o razón social del receptor, respecto de la validación del domicilio fiscal del receptor y emisor, cancelación y en operaciones de exportación, entre otras.*

*Cabe señalar que, dada la complejidad para la aplicación del CFDI 4.0, mediante comunicado de fecha 8 de junio de 2022, el SAT prorrogó su obligatoriedad al 1 de enero de 2023.*

*La emisión, requisitos y complementos relacionados con los CFDI representan una materia que, por su alta especialización técnica, ha sido objeto de habilitación normativa en manos del SAT mediante la emisión de reglas de carácter general. La amplia facultad normativa de la que gozan las autoridades fiscales en la materia ha generado, en algunos casos, disposiciones gravosas y de difícil cumplimiento.*

*Tal es el caso del complemento carta porte que debe incorporarse al CFDI, y que resulta necesario para poder deducir o acreditar fiscalmente. Asimismo, es el documento mediante el cual se acredita el servicio de transporte y la legal tenencia de bienes o mercancías durante su traslado en territorio nacional a través de los distintos medios de transporte.*

*Desde nuestra perspectiva, la regulación en la materia incide con la naturaleza jurídica de la carta porte como documento que representa la celebración de un contrato mercantil de transporte de mercancías que tiene regulación en el Código de Comercio,<sup>5</sup> con características y alcances propios.*

*Consideramos necesario que la regulación fiscal sea consistente con la naturaleza y aplicación de la carta porte en las áreas en que se desarrolla, y con las normas administrativas en materia de vías generales de comunicación y de*

<sup>5</sup> Ccom

autotransporte de carga federal. Dicho complemento representa una carga administrativa que en algunos casos es excesiva, alterando las distintas formas y áreas de transporación y afectando las cadenas de suministro para perseguir finalidades de carácter fiscal.

## **NORMAS ANTIABUSO**

En este tema, dijo que, de conformidad con una visión democrática del Estado, la tributación, a la par de ser facultad del ente público en su carácter de sujeto activo, implica un deber u obligación del particular de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En nuestro sistema tributario prevalece el principio de autodeterminación, en virtud del cual los contribuyentes califican sus operaciones y les atribuyen los efectos fiscales correspondientes.

*Sin embargo, dada la calificación efectuada por los contribuyentes, es por todos aceptada la necesidad de implementar medidas legislativas para combatir la elusión fiscal, misma que, en términos generales, suele consistir en la utilización de actos o negocios jurídicos atípicos o indirectos, que carecen de causa y que estructurados de manera simulada o en fraude a la ley, evitan la aplicación del tributo, reducen su incidencia o permiten gozar de un beneficio fiscal específico.*

*Muchos países, incluido México, han incorporado diversos métodos tendientes a prevenir o combatir la elusión mediante cláusulas generales o específicas, que han dotado a la autoridad de facultades adicionales que, en menor o mayor grado, han implicado una limitación al derecho de los particulares en la libre configuración y contratación de sus transacciones.*

*Desde hace varios años, en México se han incorporado diversas normas especiales antielusivas, como lo son las normas de subcapitalización, de limitación de intereses, o las vigentes a partir del 2022 relativas a la razón de negocios en fusión y escisión, reestructuras corporativas o créditos respaldados, entre otras.*

*De igual manera, existen en nuestro orden jurídico tributario normas generales antielusivas, como la norma de simulación prevista en el Título VI de la LISR,<sup>6</sup> la norma general antiabuso del artículo 5-A del CFF, o la recién incorporada norma de simulación del artículo 42-B del CFF.*

*Sin embargo, ha sido escasa, o del todo inexistente en algunos supuestos, el ejercicio de las atribuciones antes señaladas, siendo ejemplo de lo anterior la omisión en la integración del órgano colegiado que permite la aplicación del artículo 5-A del CFF, lo que supone una ineficacia práctica de dicha atribución.*

*Considero que resulta positiva la inclusión de este tipo de normas, que más allá de formulaciones casuísticas, o mediante la aplicación improvisada de principios generales de derecho dentro de las facultades de revisión, impongan*

*normas específicas y reglas predeterminadas, que permitan a la autoridad reconducir, recalificar, atribuir o desconocer efectos tributarios a operaciones atípicas de los contribuyentes.*

*De ello se sigue la naturaleza sustantiva de la norma antielusiva, y la necesidad de acatar ciertos y previos principios constitucionales que rigen la tributación y reconocen los Derechos Fundamentales del particular.*

*Siempre que, insisto, se acote de manera previa y detallada el ejercicio de una facultad de tal magnitud, a efecto de evitar la imprevisibilidad y el ejercicio abusivo y discrecional de la norma, lo que supone la sujeción de la porción normativa en comento a los Derechos Fundamentales de legalidad, seguridad jurídica y a los principios de legalidad tributaria y reserva de ley.*

## **ACTUALIDADES Y CUMPLIMIENTO EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

En este tema se toma un momento de reflexión, para contestar lo siguiente:

*Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que lleven a cabo operaciones entre partes relacionadas deberán determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables.*

*Además del cumplimiento de los deberes sustantivos tendientes a acatar el denominado principio de arm's length, existen un cúmulo de obligaciones formales en materia de precios de transferencia que representan para los contribuyentes una carga excesiva, y en algunos casos de difícil, si no es que de imposible cumplimiento.*

*Para 2022, el CFF y la LISR establecen diversas obligaciones de carácter formal, como lo son la declaración de operaciones relevantes, el dictamen fiscal obligatorio o la informativa sobre la situación fiscal, la declaración informativa múltiple y las declaraciones informativas sobre partes relacionadas, muchas de ellas cuyo plazo de presentación coincide al 15 de mayo, y que requieren de información que no será de fácil obtención al momento en que resulta exigible su cumplimiento.*

*El cúmulo de obligaciones formales representa una carga importante para el contribuyente, cuyo incumplimiento puede conllevar diversos efectos fiscales que afectan la deducibilidad de las erogaciones, la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, o bien, la imposición de diversas sanciones.*

*En los últimos años se han incrementado sustancialmente las auditorías en materia de precios de transferencia, cuya solución ha sido objeto de múltiples acuerdos entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, muchos de ellos a través del*

<sup>6</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

procedimiento de acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.<sup>7</sup>

Quizá derivado de los acuerdos en la materia, a la fecha no existen precedentes jurisdiccionales o judiciales que resuelvan varios de los temas fundamentales en controversia, por lo que queda pendiente aún la definición de los precedentes que resuelvan los puntos interpretativos en discordia que subsisten entre los contribuyentes y la autoridad fiscal.

Las reformas vigentes a partir del 1 de enero de 2022 incorporan varios de los puntos sujetos a controversia. La exposición de motivos de las reformas en cuestión es reiterativa al señalar que las modificaciones incorporadas a nuestra legislación buscan dar claridad, seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes sobre la correcta forma de interpretar el alcance y sentido de las obligaciones, que ya se encontraban en vigor.

No obstante, desde nuestra perspectiva, las reformas en cuestión sí alteran el sentido y alcance de diversas disposiciones en materia de precios de transferencia y su interpretación, a la luz y en el contexto de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en materia de precios de transferencia.

Vale la pena comentar que ahora se imponen los mismos requisitos documentales, tanto para operaciones entre partes relacionadas residentes en el país como en el extranjero. De igual manera, se debe incluir el detalle de los ajustes de comparabilidad, y la información de los comparables será la correspondiente al ejercicio sujeto a análisis y únicamente, cuando el ciclo de negocios o aceptación comercial de un producto cubran más de un ejercicio, se podrá considerar información de comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Finalmente, se establece que, si derivado de la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia se obtiene un rango de precios, montos o de márgenes de utilidad, los mismos serán ajustados mediante la aplicación del método intercuartil, así como la derogación de la opción que tenían las empresas que realizan actividades de maquila de solicitar acuerdo de precios anticipado, quedando como única opción la regla del safe harbor.

### EVASIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL

En este controversial tema opina que, desde su perspectiva, resulta importante distinguir entre la evasión fiscal y fenómenos como el de la elusión o economía de opción.

La economía de opción o legítima economía de los tributos es una posición válida de los contribuyentes al estructurar sus operaciones, y cuyos efectos pueden evitar la incidencia tributaria o la sujeción a un régimen más favorable sin pugnar frontalmente en contra del orden jurídico.

Algún sector de la doctrina se ha decantado por reconocer la validez de la denominada economía de opción como el reconocimiento de la autonomía, el derecho de propiedad y la libertad contractual de la persona. Ello, en el entendido de la prerrogativa que estos tienen de planificar sus transacciones de tal manera que se logre la abstención de la realización del hecho imponible, o bien, proyectar su actividad en aras de una causación menos gravosa, siempre y cuando no exista una transgresión directa o indirecta de la norma.

La elusión, según hemos comentado previamente, implica valerse de negocios jurídicos aparentemente válidos, pero constituidos con fraude a la ley o simulación generando el mismo efecto de exclusión del campo de incidencia o coincidiendo con hipótesis de incidencia menos onerosas. Generalmente se asume como la utilización de negocios lícitos cuyo objetivo es evitar o esquivar los efectos de la norma tributaria.

Al existir una violación indirecta de la norma, desde mi perspectiva es válida y necesaria la existencia de normas que permitan la reconducción o recalificación de los efectos jurídicos de los actos u operaciones de los contribuyentes, a efecto de atribuir los efectos tributarios que son propios, así como la imposición de sanciones de naturaleza exclusivamente administrativa.

No obstante, la evasión consiste en un incumplimiento frontal y directo de la legislación con el fin de no satisfacer la deuda generada. Ello pone en evidencia la posición antijurídica e ilícita del particular, quien, con previo conocimiento y voluntad, se sustrae o evita el cumplimiento de una obligación tributaria ya generada, en franca y directa violación a las disposiciones legales aplicables.

Tales conductas son reprochables desde una perspectiva administrativa y penal, y nuestra legislación debe erradicar y disuadir estas prácticas, siempre con apego a los Derechos Fundamentales tutelados por nuestra Constitución federal.

Este tema me lleva a una obligada reflexión, como lo es la Reforma Penal Tributaria del 2020, donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>8</sup> reconoció la irregularidad constitucional de la medida de prisión preventiva oficiosa en diversos delitos fiscales, al implicar un fraude a la Constitución, al pretender hacer extensiva tal figura, de aplicación excepcional, al encuadrarlos como delitos que afectan la seguridad nacional.

En la Anefac siempre hemos ejercido una crítica razonada en contra de medidas desproporcionadas como la anterior, que otorgan facultades excesivas a la autoridad, y que pueden conllevar una violación de los Derechos Humanos de los contribuyentes.

<sup>7</sup> Prodecon

<sup>8</sup> SCJN

## MARCO LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL

Sobre el particular es importante destacar la reforma en materia de subcontratación publicada el 23 de abril de 2021.

*Es de todos conocido que con la reforma al artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo,<sup>9</sup> se prohibió de manera explícita y expresa la subcontratación de personal, misma que consiste en el acto jurídico mediante el cual una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.*

*Hoy solo se permite la subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no sean parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del beneficiario de las mismas, y que requiere del cumplimiento de diversos requisitos, como lo es la inscripción del contratista en el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (Repse).*

*También se reformó la legislación fiscal, a efecto de establecer de manera expresa que no tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento las contraprestaciones pagadas por concepto de subcontratación de personal.*

*Solo se podrán dar efectos fiscales a la subcontratación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones previstas por la normativa fiscal.*

*Adicionalmente se incorporó un nuevo tipo penal en los casos en que se efectúe la contratación de personal prohibida o se simule la de servicios u obras especializados.*

*La inclusión de nuevos límites al reparto de utilidades también tiene una incidencia fiscal, estableciéndose el tope de tres meses del salario del trabajador o el promedio de la participación recibida en los últimos tres años, lo que sea más favorable.*

*Las disposiciones señaladas tienen un efecto en materia laboral, de seguridad fiscal y tributaria, y en muchos de sus aspectos carecen de claridad y concreción, existiendo un riesgo para los particulares, quienes podrán enfrentarse a diversos criterios interpretativos de las distintas autoridades que, en el ámbito de sus atribuciones, habrán de aplicar los efectos de la reforma en comento, explicó el maestro Monárrez Córdoba.*

Llegó el turno de una interesante pregunta, que solo quien domina y le ha dado seguimiento al rumbo fiscal de nuestro país puede contestar.

¿Hacia dónde va nuestro marco fiscal?

En ese sentido, con su *expertise* dijo lo siguiente:

*Si bien es cierto que el Gobierno Federal ha reiterado su intención de no imponer nuevos tributos, lo es también que en los últimos años se han incorporado a nuestra legislación diversas facultades de gestión y de revisión de las*



*autoridades fiscales, así como una diversidad de obligaciones sustantivas y formales que pretenden incrementar los niveles de recaudación.*

*En la actualidad, la política fiscal del Estado está focalizada en la fiscalización de los grandes contribuyentes en sectores y operaciones específicas, y que incluso han sido delimitadas en el Plan Maestro 2022 de Grandes Contribuyentes. Llamam la atención las denominadas tasas efectivas del ISR,<sup>10</sup> que lejos de emanar de una facultad de asistencia al contribuyente, son incorporadas como verdaderos criterios para determinar una apropiada tributación para cada grupo de contribuyentes.*

*Respecto de personas físicas, se han implementado programas de fiscalización en ingresos asimilados a salarios y para verificar el cumplimiento de obligaciones derivadas del programa de repatriación de capitales.*

*Asimismo, los programas de fiscalización profunda, a través de la utilización de cartas invitación que buscan la auto-corrección en supuestos de discrepancia fiscal, supuestos del artículo 69-B del CFF y diversas inconsistencias de carácter fiscal, han resultado muy efectivos en ciertos casos, aunque criticables en otros.*

*En síntesis, advertimos una política enfocada en la fiscalización mediante un fortalecimiento de las facultades de gestión y revisión de la autoridad fiscal, que resulta en algunos casos excesiva y desproporcionada, como en los casos de restricción temporal de los Certificados de Sello Digital.*

*Finalmente, debemos considerar que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS<sup>11</sup> emitieron una Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.*

<sup>9</sup> LFT

<sup>10</sup> Impuesto sobre la renta

<sup>11</sup> Base Erosion and Profit Shifting

Dichos pilares buscan garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las empresas multinacionales, así como la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades.

Tales medidas determinarán la inclusión de modificaciones importantes a nuestra legislación fiscal y a principios fundamentales como los de sujeción y atribución de ingresos, habida cuenta que implicarán un impacto en nuestra red de tratados para evitar la doble imposición con la efectividad del Convenio Multilateral de la OCDE.

### PREVENCIÓN DE LAVADO DE DINERO

En el año de 2013 entró en vigor la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita,<sup>12</sup> siendo una ley de orden público cuyo objetivo es proteger el sistema financiero y la economía nacional, estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita.

Existen diversas operaciones que la referida ley considera vulnerables, ya sea por su simple realización o bien porque el monto de estas excede la cantidad establecida por la norma. De existir una operación vulnerable, surgirán diversas obligaciones para el particular, mismas que pueden consistir en la identificación y, en algunos supuestos, en el aviso ante las autoridades correspondientes.

Lo anterior implica que los particulares actualmente tienen la obligación de identificación y, en algunos casos, de aviso, lo que de no realizarse o efectuarse de manera indebida podrá motivar la imposición de sanciones económicas onerosas a través de una visita de verificación. Cabe señalar que para efectos de sanciones no existe la figura de la espontaneidad.

La generación de manuales de procedimiento, integración de expedientes y cumplimiento de las diversas



Al centro el entrevistado, flanqueado por editores de Dofiscal Thomson Reuters

obligaciones en la materia, agrega una serie de cargas administrativas a los particulares incrementándose su riesgo operativo de manera importante, debiéndose señalar que a las obligaciones en comento ahora se les adicionan las diversas en materia de beneficiario controlador, explicó acertadamente.

### COMPLIANCE EN LA EMPRESA: CUMPLIMIENTO Y MATERIALIDAD

El cúmulo de obligaciones fiscales y administrativas actuales imponen la necesidad de que las empresas generen un conjunto de procedimientos y prácticas que permitan identificar riesgos y establecer mecanismos internos de prevención, gestión y control.

En opinión del entrevistado, las empresas en la actualidad tienen que hacer frente a una gestión administrativa enfocada en la prevención de riesgos y cumplimiento de diversas obligaciones, lo que incrementa no solo su gasto operativo, sino el riesgo fiscal, administrativo e incluso penal que pueden afrontar.

En esta plática hemos abordado diversas obligaciones fiscales y de prevención de lavado de dinero que conllevan la necesidad de generar expedientes de cumplimiento o defense files, con el

objetivo de cumplimentar diversos deberes legales.

A obligaciones como las de beneficiario controlador y en materia de prevención y lavado de dinero debemos adicionar algunas que se derivan de criterios jurisprudenciales o tendencias de fiscalización, como lo son los requisitos de fecha cierta o la materialidad de las operaciones de los contribuyentes.

En la actualidad, los contribuyentes deben guardar evidencia sobre la materialidad y efectiva realización de sus operaciones, que permitan no solo sostener los efectos fiscales de sus operaciones, sino también afrontar diversos procedimientos, como lo puede ser la presunción de operaciones inexistentes del artículo 69-B del CFF.

Al cúmulo de obligaciones administrativas y fiscales debemos adicionar el denominado *compliance penal*, cuya tendencia también será evitar una responsabilidad penal de las personas físicas y de la empresa, finalizó con una gran aportación al análisis de interesantes temas que ya marcan el rumbo de nuestro país.

Entrevista realizada por:  
**Lic. Carlos González Galván**

<sup>12</sup> LFPIORPI

Catedrático en la Facultad  
de Derecho de la Barra  
Nacional de Abogados



Mtro. Julio Ernesto Martínez Pantoja

## RETOS DE LA DOCENCIA FRENTE A LA TECNOLOGÍA

Para quienes vivimos inmersos en la docencia, nos resulta familiar la carta escrita por el profesor uruguayo Leonardo Haberkorn, con la que renuncia a seguir impartiendo clases, derivado del desinterés que muestran los alumnos en su clase, sobre todo por el uso del celular dentro del aula.

La carta podría ser observada como un triste asunto de la situación actual en la academia, o verla desde un punto de vista objetivo como un reto. Lo que en el documento se indica es una realidad que no puede ser negada, sin embargo, al contrario de los sentimientos del ilustre catedrático, debiera hacernos meditar en el futuro de esta noble labor.

Los estudiantes actuales –y los de tiempo atrás– conforman primordialmente una generación visual, que vive inmersa en la tecnología desde sus primeros años de existencia, y que se va acentuando conforme van creciendo.

Por ese motivo, la educación tradicional, en donde el maestro dice cómo son las cosas y el alumno exclusivamente escucha, no puede ser empleada completamente en esta época, sino que debe combinarse con otras estrategias pedagógicas, con el ánimo de capturar la atención de los futuros profesionales.

En la materia jurídica, resulta compleja la aplicación de dinámicas para la enseñanza del Derecho, porque técnicamente, existen principios, conceptos y figuras, totalmente teóricas, que son el sustento de cualquier abogado de calidad en el futuro, por lo que es menester realizar una selección de los temas que sí pueden ser objeto de una dinámica y aquellos que de alguna manera deben ser enseñados conforme al esquema tradicional.

Para poder realizar esta función, el docente estará obligado a efectuar un minucioso análisis del programa de la asignatura que imparta, de acuerdo con lo autorizado por la institución educativa a la que pertenezca.

Asimismo, es imprescindible involucrar al estudiante en la generación del conocimiento mediante la implementación de diversas estrategias pedagógicas.

Algunas de estas estrategias, aplicables a nuestro entender a la enseñanza del Derecho, son las siguientes:

- *Interrogatorio*. El profesor debe plantear distintas preguntas relacionadas con el tema que se está estudiando, permitiendo que los discípulos manifiesten su opinión.
- *Phillips 6-6*. Concebido por Donald Phillips, es un sistema en el que participan seis alumnos para formar pequeños grupos y discutir un tema determinado por lapsos de seis minutos.
- *Método del caso*. Surge en la Universidad de Harvard en 1870, permite el aprendizaje de los temas de estudio mediante el análisis de casos reales, incluso, algunos pueden haber sido resueltos por los tribunales.

El punto primordial es que los estudiantes realicen un diagnóstico, ya sea que propongan una solución jurídica con base en los temas que se están enseñando, o refuten con una adecuada argumentación jurídica lo que se resolvió, incluso, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

Considero que dos son los obstáculos en México para la implementación de las estrategias arriba descritas:

**1.** La docencia debería ser un estilo de vida, esto es, que personas con el amor a esa profesión pudieran vivir decorosamente de esta labor, para que realmente pudieran dedicarse enteramente a la aplicación y perfeccionamiento de las herramientas necesarias para lograr un aprendizaje efectivo.

**2.** La instrumentación de las dinámicas, primordialmente el método del caso (ideal para la disciplina jurídica), exige del alumnado un estudio previo de los temas. •



## EN LA ESCENA TRIBUTARIA

Carlos González Galván



Norma Gabriela  
López Castañeda

### CRECE COMO BOLA DE NIEVE LA ACCIÓN DE NORMA GABRIELA LÓPEZ CASTAÑEDA EN EL IMSS

La maestra **Norma Gabriela López Castañeda, directora de Incorporación y Recaudación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)**, se ha convertido en un baluarte de la mujer trabajadora del hogar. Recientemente el Centro de Apoyo y Capacitación para Empleadas del Hogar (CACEH), que es una organización no gubernamental dedicada a la promoción y defensa de los Derechos Humanos laborales de las personas trabajadoras del hogar, lanzó **#Dignas**, *app* que ayuda a trabajadoras del hogar a conocer y exigir sus derechos laborales. Les provee una calculadora para obtener sus días de vacaciones, aguinaldo, prima vacacional e indemnizaciones en caso de despido injustificado. Esta importante funcionaria las ha respaldado y sigue en ascenso su trabajo de buscar mejores condiciones laborales y la protección del IMSS a ese sector, entre otros. Se destaca que, ante el IMSS, hay registradas más de 49 mil personas trabajadoras del hogar en activo, y al menos ocho mil que se incorporaron al programa lograron juntar y reactivar sus periodos cotizados para alcanzar las semanas necesarias a fin de tener derecho a una pensión. Otro proyecto de gran calado es el de las personas trabajadoras independientes, a las que se les ofrece un esquema novedoso de protección social. Respecto de las cifras, en abril de 2022 se afiliaron 24 mil 26 personas trabajadoras independientes. El 61% de las personas trabajadoras independientes son hombres y se sabe que el 25% se ubica en la Ciudad de México, Nuevo León y el Estado de México.

44



Héctor Javier  
García Martínez

### CROWE MÉXICO FORTALECE SU LIDERAZGO

Los que cada día siguen cosechando triunfos y éxitos son los profesionales de **Crowe México** quienes recientemente se dieron a la tarea de reforzar sus posiciones estratégicas y eligieron como Presidente de su Consejo de Administración al **C.P.C. Héctor Javier García Martínez**. Además, fue nombrado como miembro del Consejo Mundial de **Crowe Global** y en el pasado fue presidente del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Después de un largo proceso de análisis del gobierno corporativo interno de esa importante firma, se decidió separar posiciones estratégicas, por lo que el prestigiado C.P.C. Pablo Mendoza García continúa como Director General.



Laura Grajeda

---

## CRÓNICA DE UNA PRÓRROGA ANUNCIADA

Fueron distintas voces las que pedían que se prorrogara la entrada en vigor de la nueva factura electrónica 4.0. Entre esas peticiones estaba la del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), que dirige **Laura Grajeda**. Se buscaba favorecer las alternativas para que los contribuyentes cumplan en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales. Así, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) reconsideró y en comunicado de prensa informó que la nueva factura electrónica 4.0 será obligatoria a partir del 1 de enero de 2023.

A las personas físicas y morales que ya utilizan la nueva versión de facturación 4.0 les piden continuar con ella, con la finalidad de socializar el uso de esta. Por otro lado, a quienes aún no la implementan se les invita a continuar con el proceso de transición durante el resto del año.

---

## CONSTANCIA DE SITUACIÓN FISCAL

A fin de evitar contingencias con el SAT, es importante que el contribuyente conozca y mantenga actualizada en todo momento su información fiscal contenida en la Constancia de Situación Fiscal, ya que contiene importantes datos de identificación, ubicación y obligaciones fiscales, tales como: Registro Federal de Contribuyentes (RFC), nombre o razón social, código postal del domicilio fiscal y régimen fiscal.

En caso de que el contribuyente conozca esta información, puede entregarla a su empleador o emisor de factura **sin necesidad de presentar su Constancia de Situación Fiscal**.

---

## ¡AGUAS! NO ES MOTIVO DE DESPIDO NI DE RETENCIÓN DE PAGO...

Cabe destacar que la emisión de la factura de nómina es independiente de la obligación laboral que tienen los empleadores de pagar sueldos y salarios a sus trabajadores, **por lo que no entregar la Constancia de Situación Fiscal no es motivo de despido ni de retención de pago.**

---

## CARTA PORTE

En el mismo tenor, el IMCP pide al SAT hacer extensiva la prórroga a la entrada en vigor de la carta porte, y que esta sea solo para acreditar el traslado y no la posesión de las mercancías.



Minerva Hernández Ramos



Juan Manuel Jiménez Illescas



Tatiana Clouthier

### MODERNIZARÁN JUICIO DE LESIVIDAD

En entrevista con la revista especializada de consulta fiscal **PUNTOS FINOS**, la senadora **Minerva Hernández Ramos** secundó la propuesta del magistrado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), **Juan Manuel Jiménez Illescas**, de modernizar, tanto legislativa como jurisprudencialmente, el juicio de lesividad en México. La propuesta fue bien recibida por la senadora **Hernández Ramos**, quien informó que buscará que esa propuesta encuentre un cauce jurídico-parlamentario a través de la iniciativa respectiva, misma que podría contar con el respaldo plural de legisladores de diversos grupos parlamentarios, puesto que con ella se mejoraría el sistema jurídico nacional. El juicio de lesividad surgió como un instrumento jurídico para impedir que las autoridades administrativas arbitrariamente puedan, *motu proprio*, modificar o anular sus actos administrativos favorables a los particulares, en protección a los Derechos Fundamentales de estos. Desde su inclusión en la Ley de Justicia Fiscal de 1936, el juicio de lesividad no ha evolucionado en su regulación, incluso ante el paso de los diferentes ordenamientos jurídicos y sus reformas legislativas, sino que prácticamente se encuentra en los mismos términos en los cuales fue incorporado en el sistema jurídico mexicano.

### EMPRENDEDORAS INTERESADAS EN EXPORTAR A LOS MERCADOS DE EUA Y CANADÁ

Por tercer año consecutivo se realizó la rueda virtual de negocios MujerExportaMx. El evento fue organizado por la Secretaría de Economía (SE) que dirige **Tatiana Clouthier Carrillo**, junto con la Secretaría de Cultura, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE), el Instituto Nacional de las Mujeres (Inmujeres), el Banco Interamericano de Desarrollo (IDB, por sus siglas en inglés), Connect Americas, la Asociación Mexicana de Mujeres Jefas de Empresa, la Federación Mexicana de Empresarios LGBT+ y OWIT México. En esta ocasión, se enfocó en el mercado europeo con el que tenemos un Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación, conocido comúnmente como TLCUEM, así como en el Tratado entre México, Estados Unidos América (EUA) y Canadá (T-MEC). Se contó con la participación de 119 exportadoras mexicanas y 52 empresas compradoras de los mercados T-MEC y TLCUEM, quienes realizaron 131 citas agendadas. Ahí se dijo que como exportadoras es muy importante adquirir constantemente conocimiento y nuevas herramientas, y saber que la aceptación de productos mexicanos en el mercado de EUA es muy amigable. También se resaltó la importancia de mantener una fuerte presencia en redes sociales, debido a que son una herramienta muy útil para colocar los productos rápidamente. Asimismo, se dijo que para colocarse en el mundo del comercio digital es necesario emprender. Por ejemplo, Amazon ha añadido alrededor de 20 nuevas categorías de productos a su plataforma, y esto permite a las Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) tener un amplio espectro para incursionar en el comercio digital. Se destacó también que los roles de género asignados en nuestra sociedad, la falta de apoyo, la poca credibilidad financiera que se les da a las mujeres, la poca visibilidad en ciertos sectores empresariales y en emprendimientos realizados por ellas, e incluso la falta de credibilidad en ellas mismas, son factores que frenan y afectan a todas las mujeres emprendedoras. •

# Cambios 2022 en las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia y su impacto en los grupos multinacionales



El 20 de enero de 2022 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó una nueva versión de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (guías de precios de transferencia), las cuales reflejan modificaciones en capítulos relevantes relacionados principalmente con la aplicación del método de partición de utilidades (*profit split*), lineamientos en Intangibles de Difícil Valoración (HTVI, por sus siglas en inglés), y la adición del capítulo de operaciones financieras. Estos nuevos lineamientos tienen un impacto relevante en el ámbito de los negocios para las empresas multinacionales, al ser una de las bases mundiales más importantes que rigen las regulaciones de operaciones realizadas entre entidades relacionadas pertenecientes a grupos multinacionales

47



C.P. Adolfo Calatayud  
Vázquez, Socio de la  
Asociación Nacional de  
Especialistas Fiscales,  
Delegación Ciudad de México



Lic. Julio González Kababié,  
Gerente de Precios de  
Transferencia de PwC



## INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia son una materia que ha cobrado especial importancia en los últimos años, a raíz de un mundo cada vez más globalizado, estrategias de negocio y relaciones tanto comerciales como financieras innovadoras, el crecimiento exponencial de corporaciones mundiales, y el eterno debate entre la intención de las autoridades fiscales de tener una mayor recaudación, y los contribuyentes con una perspectiva de pagar lo menos posible (o lo indispensable) para tener la menor afectación en sus recursos financieros.

Ante esta problemática, es necesario contar con lineamientos para evitar que las entidades, por el simple hecho de pertenecer a un grupo multinacional, desarrollen ventajas competitivas injustas con respecto a sus pares, ya que las relaciones comerciales y financieras pudieran distorsionar los precios al no encontrarse completamente dependientes de las situaciones económicas tradicionales.

La base de la regulación internacional de los precios de transferencia se encuentra (en la mayoría de las jurisdicciones) en el principio de plena competencia, es decir, que las operaciones entre compañías relacionadas (participación en la administración, control o capital) se realicen conforme lo hubiesen hecho entidades independientes en situaciones de negocio similares.

48 Consecuentemente, el principio de plena competencia es un análisis financiero respecto de precios y rentabilidades, que se realiza con fines tributarios (no permite que una estrategia fiscal agresiva en la materia dañe la base tributaria internacional).

La OCDE, mediante la publicación de las guías de precios de transferencia (así como distintas publicaciones, foros, etc.), es el principal organismo internacional encargado del estudio de la materia.

## REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (el cual vale la pena mencionar, es la base de los tratados internacionales de la extensa red de países afiliados a la OCDE) están relacionados con la imposición de las

empresas asociadas. Dentro del primer párrafo, se menciona que:

*...sus conclusiones se recogen en el informe titulado Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias que se actualiza periódicamente con objeto de recoger los avances en el trabajo del Comité en la materia. Dicho informe describe los principios internacionalmente aceptados y ofrece directrices para la aplicación del principio de plena competencia, cuya enunciación autorizada recoge el artículo 9 del Modelo Convenio.*

México, como país miembro de la OCDE, adopta el principio de plena competencia como lineamiento para regular las operaciones entre partes relacionadas, específicamente en el numeral 179, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), a saber:

### Artículo 179. ...

...

*... serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan,...*



Las principales actualizaciones de las guías de precios de transferencia se muestran a continuación:

No.	Fecha	Cambios
1	Julio de 1995	Publicación inicial de las guías <sup>1</sup>
2	Julio de 2010	Segunda publicación, revisión/modificaciones a los Capítulos I-III (principio de plena competencia, métodos de precios de transferencia, y análisis de comparabilidad), e incorporación del Capítulo IX (reestructuras de negocio)
3	Julio de 2017	Tercera publicación, incluyendo aspectos relacionados con <i>safe harbours</i> , y acuerdos resultantes de las Acciones 8, 10 y 13 del <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (BEPS)
4	Enero de 2022	Cuarta publicación, revisión/modificaciones a los Capítulos II y VI (métodos de precios de transferencia y consideraciones de intangibles), e incorporación del Capítulo X (transacciones financieras)

Como es de inferirse, ya que las guías de precios de transferencia son la base de la aplicación del principio de plena competencia en México, cualquier modificación o complemento a las mismas debe analizarse de forma detallada al tener importantes impactos en su aplicación.

### CAMBIOS RELEVANTES EN LAS GUÍAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA 2022

La OCDE se encuentra constantemente analizando entornos económicos y de negocios, así como casos relevantes de aplicación práctica que puedan desembocar en potenciales mejoras en la implementación del principio de plena competencia. Para ello, emite regularmente publicaciones o *papers* con sus recomendaciones en diversos temas en la materia.

Cada que se considere necesario (por ejemplo, cuando haya cambios relevantes en el entorno o exista una acumulación considerable de publicaciones), la OCDE efectúa una actualización formal de las guías de precios de transferencia, en la cual se incorpora cualquier tema de los *papers* publicados anteriormente.

En el caso específico de 2022, esta no fue la excepción. Los cambios principales incorporados en el documento y sus antecedentes fueron los siguientes:

- Mayores lineamientos y detalle en la aplicación del método *profit split* –Capítulo II (métodos de precios

de transferencia)–, el cual proviene de discusiones del comité de impuestos de la OCDE en 2018;

- Mayor detalle y un nuevo anexo a la sección de consideraciones especiales a intangibles (Capítulo VI), específicamente en la aplicación de HTVI, el cual al igual que el punto anterior proviene de discusiones previas del comité en 2018; y
- Adición de un nuevo capítulo relacionado con aspectos de precios de transferencia en operaciones financieras (Capítulo X), el cual proviene de un *paper* publicado en 2020.

Es importante resaltar que ante un entorno económico y de negocios cada vez más cambiante, las actualizaciones de las guías de precios de transferencia han sido cada vez más frecuentes (por ejemplo, 15 años transcurridos desde la primera y la segunda publicación, siete años entre la segunda y la tercera, y cinco entre la tercera y la cuarta).

### APLICACIÓN DEL MÉTODO *PROFIT SPLIT*

El *profit split* es uno de los métodos transaccionales (*para demostrar el principio de plena competencia*) detallados en el Capítulo II de las guías de precios de transferencia. En resumen, el procedimiento seguido bajo este método consta en identificar las utilidades o pérdidas resultantes bajo transacciones controladas (es decir, llevadas a cabo en relaciones comerciales de partes relacionadas) para posteriormente aloclarlas entre las entidades involucradas

<sup>1</sup> Revisión del documento inicial con fecha de 1979, el cual fue aprobado y publicado por el comité de aspectos fiscales de la OCDE hasta 1995

con base en criterios económicos válidos, las cuales se asemejarían a las que entidades no relacionadas hubieran aplicado.

El objetivo de la aplicación de este método es asegurar que las utilidades o pérdidas (o, en otras palabras, la compensación) de cada compañía del grupo multinacional involucrado en la relación comercial, guardan consistencia y lógica conforme a las contribuciones o aportaciones que hicieron al negocio.

El primer cambio en esta sección es que se amplía la redacción que explica cuándo el *profit split* debiese ser considerado como el método más apropiado, así como las ventajas y desventajas de su aplicación.

- Casos para su aplicación:
  - Válido cuando las entidades involucradas (dos o más) llevan a cabo aportaciones únicas y valiosas (es decir, contribuyen con intangibles) a la transacción comercial.
  - Válido cuando hay una relación comercial altamente integrada y, por tanto, no se puede analizar de forma aislada el resultado de una sola compañía. Es por eso que es considerado un método bilateral o *two-sided*, es decir, se analiza la rentabilidad de más de una compañía.
- Ventajas:
  - Ofrece flexibilidad en su aplicación al no haber transacciones públicas verdaderamente comparables, esto ante las situaciones tan particulares y específicas de la operación intercompañía.
  - Es un análisis hecho a la medida para el grupo multinacional, considerando todas las aportaciones de las compañías involucradas.
- Desventajas:
  - Su aplicación usualmente resulta compleja. Se involucran muchos supuestos, condiciones particulares, diferentes criterios contables dependiendo de distintos giros o jurisdicciones, suele haber conflictos de generación de información financiera, etcétera.
  - La correcta aplicación puede depender del criterio del analista.
  - Encontrar situaciones similares en el mercado para soportar los resultados es extremadamente

difícil, por ejemplo, para incorporar algún análisis *benchmark*.

Un segundo cambio alrededor de la aplicación del método *profit split*, es la incorporación de las definiciones de contribuciones únicas y valiosas, y de relaciones comerciales altamente integradas.

El primero de estos conceptos se define como contribuciones (por ejemplo, funciones, activos o riesgos) cuando no pueden encontrarse comparables fiables en el mercado, y cuando estos representan una fuente actual o potencial del beneficio económico del negocio (es decir, cuando es un *driver* importante de las potenciales utilidades).

Por el otro lado, se considera como una relación comercial altamente integrada en la cual las funciones, activos y/o riesgos involucrados de las diversas entidades del grupo multinacional se encuentran relacionadas tan estrechamente, que no sería apropiado visualizarlas de manera separada, sino conjuntamente en el esquema de negocios.

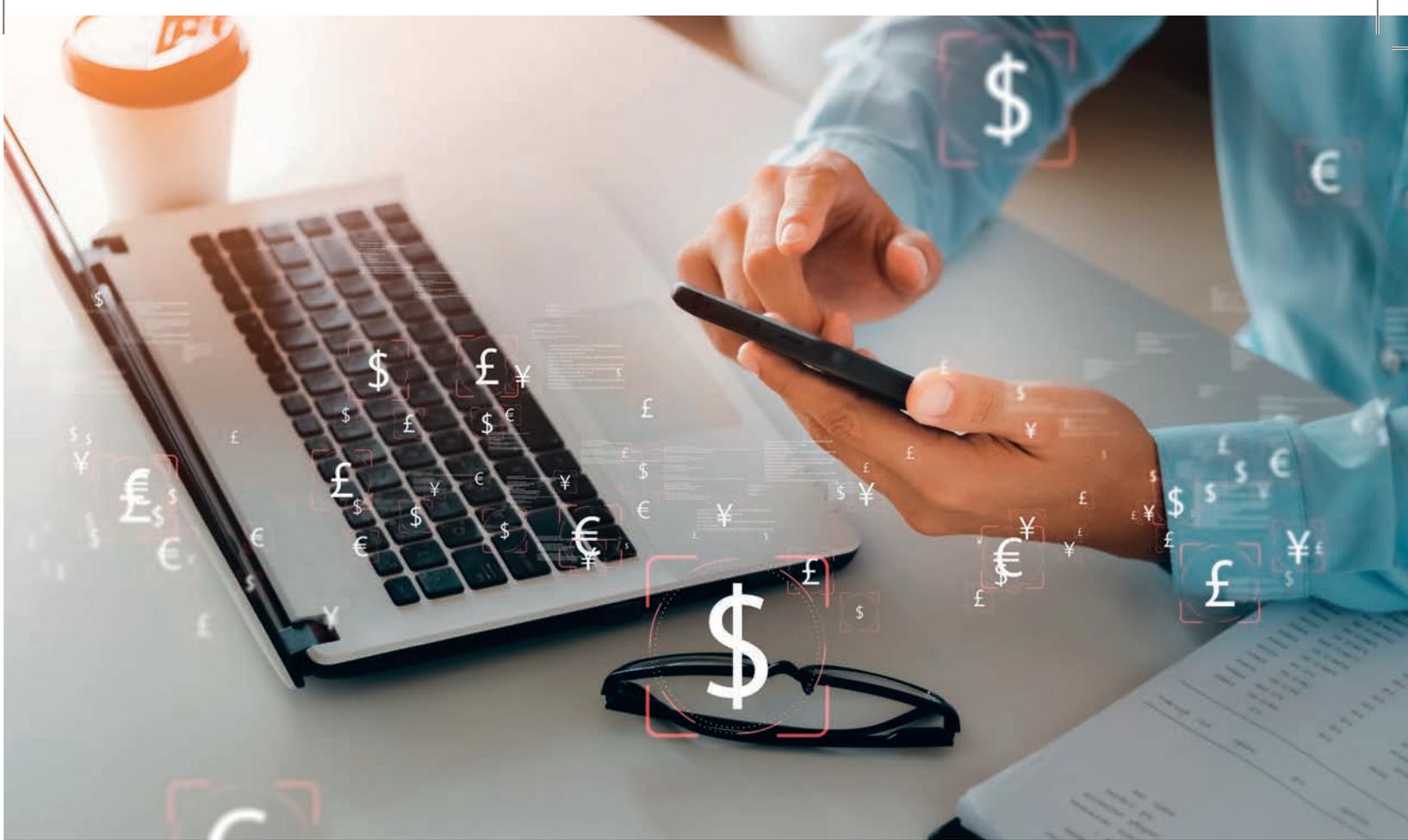
El contar con ambas definiciones es importante, ya que antes resultaba ambigua la interpretación de tales conceptos, y al ser este uno de los principales detonantes de la aplicación o no del método de *profit split*, no era suficientemente claro en qué situaciones debiese considerarse como el método más apropiado.

### CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LOS HTVI

Los HTVI se detallan dentro del Capítulo VI de las guías de precios de transferencia. Estos están definidos como activos intangibles que, al momento de su valuación o valoración y su transferencia, no cuentan con comparables fiables en el mercado y que los beneficios económicos esperados de estos o considerando empleados en el análisis económico (por ejemplo, flujos de efectivo proyectados derivados en su explotación, utilizados en un análisis de flujos de efectivo descontados) son inciertos.

Cierto ejemplo de HTVI, sería algún intangible, el cual, entre otros:

- Se encuentra parcialmente desarrollado al momento de la transferencia;
- Se espera sea explotado comercialmente mucho tiempo posterior a la transferencia;



- No cae en la definición de HTVI *per se*, pero forma parte del proceso de desarrollo o mejora de un HTVI;
- Espera tener una forma de explotación no convencional en el mercado.

Adicionalmente, uno de los principales criterios relacionados con los HTVI proviene del valor *ex ante* (proyectado al momento de la transmisión) vs. el valor *ex post* (resultados o generación de valor real transcurrido cierto tiempo después de la transmisión).

Una diferencia relevante entre esos valores (comúnmente +-20%) pudiera ser un indicador de que el intangible fuese considerado como HTVI y/o que su valoración y por ende la determinación de su valor de mercado no fue completamente apropiada.

Si bien el contenido *per se* del Capítulo VI no sufrió modificaciones importantes, se le adicionó el anexo II con lineamientos detallados para las administraciones fiscales en la aplicación de revisiones de HTVI. Tal anexo consiste en una introducción, ejemplos ilustrativos y sugerencias para la prevención y resolución de conflictos relacionados con estos bienes.

Aunado a la relevancia propia del análisis y determinación del valor correcto de intangibles como tal, es importante ligar este tema con la implementación de los esquemas reportables en México,<sup>2</sup> los cuales, entre otros, mencionan que una transacción intercompañía deriva en un esquema reportable al involucrar la transmisión de HTVI.

Las actualizaciones en las nuevas guías de precios de transferencia tienen un impacto directo en este tema, precisamente en delinear qué se considera como un HTVI, las ejemplificaciones, y sugerencias para las autoridades fiscales en cómo analizar y solucionar cualquier controversia en este aspecto.

## NUEVO CAPÍTULO DE OPERACIONES FINANCIERAS

La adición de este nuevo capítulo proviene de un *paper* publicado por la OCDE en febrero de 2020, titulado "Lineamientos de precios de transferencia en operaciones financieras", el cual tiene su base en las Acciones 4, y 8 a 10 de la iniciativa BEPS. Prácticamente dicho documento se incorpora a las guías de precios de transferencia sin mayores cambios.

<sup>2</sup> Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Los temas más relevantes son los siguientes:

Tema	Análisis
¿Préstamo o aportación a capital?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los especialistas no solo deben limitarse a analizar la tasa de interés de un préstamo intercompañía, sino la caracterización de si el recurso debe considerarse como un financiamiento o como aportación a capital</li> <li>• Los grupos multinacionales suelen tener preferencia por transferir recursos vía préstamos con el fin de devengar intereses y reducir la base impositiva</li> <li>• La capacidad de realizar el pago tanto de los intereses como del recurso/capital (<i>service debt capacity</i>) es un factor clave para potencialmente considerarlo como aportación a capital (por más alto que sea el <i>spread</i> para compensar el riesgo)</li> </ul>
Identificación de las relaciones comerciales y financieras	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El análisis funcional, y una revisión detallada de las circunstancias económicas (términos contractuales, manejo de riesgos, naturaleza y destino del recurso, prioridad de deuda y subordinación, etc.), tienen un efecto directo y deben ser considerados en el análisis del valor de mercado</li> <li>• Las estrategias de negocio del grupo multinacional repercuten en las políticas financieras que deben aplicar en una perspectiva internacional</li> </ul>
Funciones de tesorería	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El control de riesgos (por ejemplo, que la entidad deudora del recurso tenga la capacidad administrativa del personal que toma decisiones respecto del flujo de efectivo para pagar la deuda) es clave en la determinación de la compensación para la entidad acreedora</li> </ul>
Préstamos intercompañía	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Al igual que las relaciones financieras con instituciones terceras, la compensación (es decir, la tasa de interés) debe estar sujeta al de riesgo asumido</li> <li>• Un análisis del entendimiento del negocio del deudor, el destino del recurso, y el plan de repago, incluyendo aspectos como el pronóstico de flujo de efectivo, es clave para la viabilidad del préstamo por parte del acreedor</li> <li>• Es importante verificar la afectación a la estructura de capital/deuda –no visualizar el financiamiento con el objetivo únicamente de una potencial optimización del <i>Weighted Average Cost of Capital (WACC)</i>–</li> <li>• Uso de calificaciones crediticias en los análisis de determinación de tasas y <i>benchmarks</i></li> </ul>
Tesorería centralizada (instrumentos <i>cash pool</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definiciones de <i>cash pool</i> físico o nocial</li> <li>• El uso de estos instrumentos tiene ventajas relevantes en la optimización de recursos, como acceder a tasas preferenciales con instituciones financieras, o aprovechamientos de capital ocioso</li> <li>• La evaluación del valor de plena competencia de la compensación por tesorería centralizada puede representar un reto para los asesores fiscales</li> </ul>
Otros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coberturas: Usualmente, los departamentos financieros de los grupos multinacionales se encuentran centralizados. En la intermediación de contratación de coberturas (con instituciones terceras, a favor de afiliadas), se debe evaluar si se podría considerar como un servicio prestado por el área centralizada, el cual debiese ser compensado apropiadamente</li> <li>• Garantías financieras: Encontrar comparables fiables (por comparaciones entre importes, activos bajo garantía, etc.) puede representar un reto para demostrar el principio de plena competencia</li> <li>• Tasas libres de riesgo: Cuando una de las entidades no realiza la toma de decisiones o carece de capacidad para controlar o asumir el riesgo, únicamente debiese compensar a la contraparte con una tasa libre de riesgo, es decir, la carga financiera relacionada con el riesgo de aplicar un <i>spread</i> no debiese repercutirse de manera injusta</li> </ul>

52

Como se puede apreciar, las especificaciones y delineamientos con respecto a las transacciones financieras representan uno de los componentes más importantes a los cambios de las guías de precios de transferencia.

### CONCLUSIONES

Al modificar la base de la regulación internacional, incluyendo la mexicana, en materia de precios de transferencia, deben considerarse las adecuaciones pertinentes a los modelos y relaciones de negocios existentes de las entidades pertenecientes a los grupos multinacionales, no con la finalidad de tomar ventaja de ellas con objetivos tributarios, sino de realizar una mejora que balancee el lado operativo/de negocios con un menor riesgo ante las autoridades fiscales de las jurisdicciones donde se tenga presencia.

Los contribuyentes deben estar enterados de estas actualizaciones en aras de poder reaccionar en tiempo y contar con los medios de defensa válidos que les permitan tener certeza en sus negocios y diseñar sus políticas de precios intercompañía de la manera más sana y óptima posible. •

# “LA FISCALIZACIÓN Y SUS RETOS FRENTE AL ENTORNO ECONÓMICO ACTUAL”



ASOCIACIÓN NACIONAL  
DE ESPECIALISTAS  
FISCALES, A.C.

**41**  
CONGRESO  
ANUAL  
**28**  
Y  
**29**  
JULIO

• **2022** •  
CDMX

## / Jueves 28 /

- Panel I.** Reformas 2022 en Materia de Precios de Transferencia.
- Panel II.** Pilar Dos. Impuesto Mínimo Global.
- Panel III.** Aspectos de Tributación Internacional en materia del ISR.  
Comida
- Panel IV.** Tópicos Selectos en Materia de Fiscalización.

## / Viernes 29 /

- Panel V.** Los Derechos Humanos en Materia Tributaria desde la Perspectiva del Juez.
- Panel VI.** Política Tributaria y Seguridad Jurídica para las Empresas.
- Panel VII.** CFDI Versión 4.0.  
Comida / Conferencia Magistral.

### DATOS DE CONTACTO :

Laura E. Aguilar B.  
laura.aguilar@anefac.org.mx / anefac@anefac.org.mx  
Tel: 55-6964-7121

/ 12 PUNTOS NDPC /

### DATOS BANCARIOS:

BBVA (Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C.)  
Cuenta: 0442647591  
Clabe: 012180004426475916

## Lugar: Hacienda de los Morales

Juan Vazquez de Mella No. 525  
Polanco, CDMX

/ **EVENTO PRESENCIAL** /

/ **CUOTA: \$12,000.00** / MÁS IVA

15% DESCUENTO A GRUPOS A PARTIR DE 3 PERSONAS  
25% DE DESCUENTO A SOCIOS ANEFAC

**CUOTA ESTUDIANTES: \$9,000.00** / MÁS IVA

### DATOS PARA INSCRIPCIÓN

TITULO: \_\_\_\_\_ NO. DE SOCIO CCPM: \_\_\_\_\_

NOMBRE COMPLETO: \_\_\_\_\_

CORREO: \_\_\_\_\_

# Beneficios empresariales y su interpretación por tribunales mexicanos

54

Uno de los aspectos más complejos en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición es la interacción entre la legislación doméstica de los Estados contratantes y el tratado mismo, específicamente en el contexto de la llamada cláusula de “reenvío” del artículo 3, párrafo 2, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (Convenio Modelo). Recientemente, los tribunales mexicanos han abordado esta problemática en una serie de precedentes controversiales respecto de la interpretación del concepto “beneficios empresariales” establecido en el artículo 7 de los tratados. Así, en el presente trabajo se pretende desentrañar su definición, de conformidad con la legislación doméstica a la luz de las reglas y fuentes de interpretación aplicables



Lic. Koen van 't Hek, Socio  
Líder de la Práctica de  
Impuestos Internacionales y  
Transacciones de EY en México



Lic. Luz Ariadne Zapata  
Bonilla, Senior Manager de  
la Práctica de Impuestos  
Internacionales y  
Transacciones de EY en Nueva  
York (Centro de negocios  
para Latinoamérica)

## INTRODUCCIÓN

**D**e conformidad con lo previsto en el artículo 7 del Convenio Modelo, los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que dichos ingresos sean atribuibles a un establecimiento permanente.<sup>1</sup>

En general los convenios para evitar la doble tributación (convenio o tratado) que actualmente tiene en vigor México, no definen lo que debe entenderse por “beneficios de una empresa”. Sin embargo, el propio párrafo 4 del artículo 7 del Convenio Modelo<sup>2</sup> señala que:

*4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.*

Así, si bien no existe una definición expresa de lo que es un beneficio empresarial, el texto de los propios tratados establece *a contrario sensu* que estos comprenden todas las rentas que no se encuentran incluidas en algún otro artículo del mismo tratado como rentas especiales (regalías, intereses, rentas inmobiliarias, etcétera).

Considerando que no existe una definición expresa de lo que sí son beneficios empresariales, conviene repasar las reglas de interpretación estipuladas en los propios tratados. Al respecto, el párrafo 2 del artículo 3 “Definiciones generales” del Convenio Modelo,<sup>2</sup> señala que:

*2. Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, **a menos que el contexto lo determine de otro modo** o que las*

*autoridades competentes acuerden un significado distinto conforme a lo dispuesto en el artículo 25,<sup>3</sup> el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado* relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.

*(Énfasis añadido.)*

## CASO EN QUE SE DEBE REMITIR A LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA DE LOS ESTADOS

Toda vez que el párrafo 2 del artículo 3 del Convenio Modelo hace referencia al significado que un término no definido en el tratado pueda tener en la legislación doméstica, es procedente remitirnos a la regulación interna que ha emitido México a estos efectos.

Al respecto, la regla 2.1.34. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022 (o aquella que la sustituya) establece que para efectos del artículo 7 de los tratados, se entenderá como beneficios empresariales a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el numeral 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Así, para definir qué debe entenderse por beneficios empresariales, en términos de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por México, la legislación doméstica remite expresamente al artículo 16 del CFF, que en su fracción I señala que se entenderán como actividades empresariales las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y que no están comprendidas en las demás fracciones de dicho numeral (industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícolas).

Ahora bien, la ley federal relevante para otorgar el carácter de comercial a una actividad, es el Código de Comercio (Ccom), el cual en su artículo 3 indica que

<sup>1</sup> Artículo 7

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

...

<sup>2</sup> Incluido por México en sus convenios para evitar la doble imposición

<sup>3</sup> Procedimiento amistoso

...en términos de la legislación doméstica debemos concebir por actividad empresarial, para efectos de la definición de ‘beneficios empresariales’ en términos de los tratados, a todos aquellos ingresos que derivan de una ‘actividad empresarial’...

se reputan en derecho comerciantes, las personas que hacen del comercio su actividad preponderante, las sociedades mercantiles, y las sociedades extranjeras que ejerzan el comercio en territorio nacional, por su parte, el numeral 75 de ese código establece una lista *enunciativa* de las actividades que pueden considerarse como comerciales.

Asimismo, existen diversas tesis aisladas emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y Tribunales Federales, que señalan que la naturaleza mercantil de los actos y contratos nace de la condición de comerciante de las personas que los celebran o de la naturaleza del acto jurídico verificado, señalando que solo pueden conceptuarse actos esencialmente civiles aquellos cuya naturaleza intrínseca repudia toda idea de mercantilidad, y que el ánimo de especulación comercial es lo que le da a un acto la naturaleza de mercantil.

En este sentido, una actividad comercial en términos de las leyes federales –y, por tanto, “actividad empresarial” para efectos del artículo 16 del CFF– es toda aquella realizada por un comerciante con ánimo de

especulación, que pudiera o no encuadrar en la lista de actividades prevista por el numeral 75 del Ccom.

Sin embargo, ello no implica que el ingreso proveniente de toda actividad empresarial deba considerarse cubierto por el numeral 7 del Convenio Modelo, pues los convenios a lo largo de su articulado regulan diversos ingresos como rentas especiales, señalando en cada caso el tratamiento respectivo, siendo los beneficios empresariales solo uno de los múltiples conceptos.

En este sentido, hasta este momento podemos concluir que en términos de la legislación doméstica debemos concebir por actividad empresarial, para efectos de la definición de “beneficios empresariales” en términos de los tratados, a todos aquellos ingresos que derivan de una “actividad empresarial”, entendida como cualquier actividad realizada con ánimo de lucro, que no tengan un tratamiento especial conforme al resto del articulado del tratado relevante.

#### **“A MENOS QUE EL CONTEXTO LO DETERMINE DE OTRO MODO”**

Toda vez que el artículo 3, párrafo 2, del Convenio Modelo señala que para esclarecer el significado de un término indefinido en el mismo se debe acudir al “contexto” de este –y ante la falta de un acuerdo de autoridad competente– como excepción a la prevalencia de un concepto establecido en la legislación doméstica, es importante definir cuál es ese “contexto” para dirimir si hay una excepción para sostener que la definición de “beneficios empresariales” es la referida en el párrafo anterior conforme a la legislación doméstica.

Según el *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española, “contexto”<sup>4</sup> es:

*El entorno lingüístico del cual depende el sentido y el valor de una palabra, frase o fragmento considerados.*

<sup>4</sup> Del lat. contextus.

1. m. Entorno lingüístico del cual depende el sentido y el valor de una palabra, frase o fragmento considerados.

2. m. Entorno físico o de situación, ya sea político, histórico, cultural o de cualquier otra índole, en el cual se considera un hecho.

3. m. p. us. Orden de composición o tejido de un discurso, de una narración, etc.

4. m. desus. Enredo, maraña o unión de cosas que se enlazan y entretrejen.

*Entorno físico o de situación, ya sea político, histórico, cultural o de cualquier otra índole, en el cual se considera un hecho.*

La OCDE le asigna un sentido amplio al término “contexto”, en línea con el segundo significado de la Real Academia Española citado, dado que el párrafo 12 de los comentarios al artículo 3 del Convenio Modelo señala que el “contexto” del mismo está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate, lo cual es una referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el convenio.

En general, se puede afirmar que no solo elementos intrínsecos al texto del tratado, sino también medios suplementarios de interpretación, como los comentarios al Convenio Modelo,<sup>5</sup> se tomarán en cuenta para efectos de desentrañar la intención común de los Estados contratantes, para efectos de determinar el “contexto” antes mencionado.

En México, el Pleno de la SCJN, así como diversos Tribunales Federales<sup>6</sup> han sostenido que los comentarios al Convenio Modelo son una fuente (privilegiada) de interpretación de los mismos tratados bilaterales que se celebren con base en el citado convenio.<sup>7</sup>

Además, la regla 2.1.33. de la RM para 2022 establece que se considera que los comentarios a los artículos del Convenio Modelo actualizan los supuestos

previstos en los numerales 31 y 32 de la Convención de Viena.

Para acceder a la Regla  
2.1.33. de la RM para 2022  
escanee el Código QR



## COMENTARIOS AL CONVENIO MODELO

Los párrafos 1 y 10 de los comentarios al artículo 7 básicamente continúan con la misma línea de lo estipulado por el párrafo 4 del numeral 7 del Convenio Modelo, al señalar que los beneficios empresariales son todo aquello que no corresponda a categorías concretas de renta reguladas por otros artículos del convenio. Asimismo, el párrafo 71 de los comentarios al artículo 7 señala lo siguiente:

*Aun cuando no se ha considerado necesario definir el término “beneficios” en el convenio, debe entenderse en todo caso que el término, utilizado en este artículo y en los restantes del convenio, tiene un significado amplio que **incluye todas las rentas***

<sup>5</sup> Existe un debate doctrinal en cuanto al significado del término “contexto” para propósitos del artículo 3, párrafo 2, del Modelo Convenio y la fuerza interpretativa de los comentarios: ¿Representan una fuente auténtica de interpretación de tratados conforme el artículo 31, párrafo 1, de la Convención de Viena o meramente una fuente complementaria con base en el numeral 32 de la misma convención?

Las siguientes obras proporcionan un buen resumen: Bruggen, Edwin van der. *Unless the Vienna Convention otherwise requires: Notes on the relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*. International Bureau of Fiscal Documentation. European Taxation. 2003. Volumen 43. No. 5 y Sada Garibay, Mónica. *An Analysis of the Case Law on Article 3(2) of the OECD Model (2010)*. Bulletin for International Taxation. 2011. Volumen 65. No. 8

<sup>6</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. SCJN. P. XXXVI/2009. Tesis aislada. Rubro: RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada I.9o.A.73 A. Rubro: DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).

<sup>7</sup> Incluso el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 890/2011 estableció que los comentarios al Convenio Modelo representan una fuente auténtica de interpretación de los tratados para evitar la doble imposición

**procedentes de la explotación de una empresa.**

*Esta significación amplia se corresponde con la significación otorgada al término en la legislación fiscal de la mayoría de los países de la OCDE.*

*(Énfasis añadido.)*

Incluso, los comentarios al artículo 12, relativo a la imposición de regalías, ofrecen un poco más de luz al proveer ejemplos para diferenciar el tratamiento aplicable a ciertos servicios como la asistencia técnica, el *know-how* y regalías.

El párrafo 11.2 de los comentarios al artículo 12 señala expresamente que los pagos hechos en virtud de contratos de servicios puros están regulados bajo el numeral 7.

Por su parte, el párrafo 11.4 enlista una serie de ejemplos de pagos que no deben atribuirse a la provisión de *know-how* sino a la de servicios –por tanto, regulados bajo el artículo 7–, en las cuales se incluyen las remuneraciones de servicios posventa, por asistencia técnica en sentido estricto, dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, entre otros.

En este sentido, tomando en consideración, por un lado, el texto del artículo 7, párrafo 1 y su contexto lingüístico (numeral 7, párrafo 4, antes mencionado), y por el otro, los comentarios al Convenio Modelo (el contexto en un sentido más amplio), de una interpretación contextual se desprende claramente que el término “beneficio empresarial” tiene un sentido amplio, lo cual en alguna forma está alineado con la definición de beneficios empresariales bajo la legislación doméstica en términos de la regla 2.1.34. de la RM para 2022 (o aquella que la sustituya) y del artículo 16 del CFF.

Así, podemos sostener que para efectos mexicanos los beneficios empresariales regulados bajo el

artículo 7 del Convenio Modelo, son **absolutamente** todas aquellas rentas procedentes de la explotación de una empresa, o en otras palabras, todos aquellos ingresos que derivan de una actividad empresarial –entendida esta como cualquier actividad realizada con ánimo de lucro–, no etiquetadas en una categoría de renta específica dentro del mismo tratado.

**INTERPRETACIÓN POR LOS TRIBUNALES MEXICANOS**

No obstante lo anterior, en los últimos años se ha suscitado controversia alrededor de si la definición limitada de “ingresos por actividades empresariales” para efectos del Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional” de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establecida en el artículo 175, fracción VI, de la referida ley, es efectivamente la de la legislación doméstica aplicable a la definición de beneficios empresariales.

En efecto, en virtud de la reforma a la LISR vigente a partir de 2005, el artículo 175 (antes 210), fracción VI, de la LISR estipula que para efectos del Título V de dicha ley se consideran como actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades que describe el numeral 16 del CFF, **y no se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de la propia LISR**, que son los diferentes tipos de ingresos del extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, como lo son ingresos por honorarios, arrendamiento, enajenación de acciones, intereses, etcétera.

Ni la exposición de motivos de dicha reforma ni la discusión de los legisladores al respecto, mencionan la intención o la razón detrás de esta adición, sin embargo, desde nuestro punto de vista, dicha limitante debiera entenderse únicamente en el contexto de las definiciones del propio Título V, como por ejemplo, el

58

**8 Artículo 161. ...**

...  
*Se dará el tratamiento de enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, a la enajenación de las participaciones en la asociación en participación. Para estos efectos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando a través de la asociación en participación de que se trate se realicen **actividades empresariales** total o parcialmente en México.*

...  
*(Énfasis añadido.)*

caso del artículo 161 de la LISR<sup>8</sup> relativo a las ganancias de capital, al señalar que en caso de enajenación de participaciones en una asociación en participación se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, únicamente cuando a través de esta se realicen “actividades empresariales” en México.

Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y algunos tribunales del país, parece ser que han tomado la postura de que la intención de la reforma al artículo 175, fracción VI, de la LISR fue limitar, en ciertos casos, la aplicación de los tratados tributarios, específicamente, el tratamiento de beneficios empresariales a ciertos ingresos que en los tratados no se encuentran definidos, pero que en México sí se encuentran gravados al tener fuente de riqueza en territorio nacional.

Un ejemplo de lo anterior, serían los ingresos por prestación de servicios de asistencia técnica, pues al estar etiquetados como ingreso de los residentes extranjeros con fuente de riqueza en territorio nacional, en términos del artículo 167 de la LISR, automáticamente se saldrían del supuesto de ingresos por actividades empresariales, en términos del artículo 175, fracción VI, de la referida ley.

De sostenerse dicha interpretación, estaríamos en presencia de una directa contravención a los tratados y lo dispuesto por los comentarios al Convenio Modelo conforme a los cuales expresamente se categoriza a los ingresos por prestación de servicios por asistencia técnica como rentas reguladas bajo el artículo 7 relativo a beneficios empresariales.

Al interior del Poder Judicial de la Federación (PJF) no se han emitido criterios relevantes respecto de la definición de beneficios empresariales, con la salvedad de una tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN,<sup>9</sup> en la cual se negó el amparo al quejoso, respecto de la inconstitucionalidad del artículo 210, fracción VI, de la LISR vigente en 2005, al considerar que al excluir de las actividades empresariales a los

...habrá que tomar en cuenta que al momento de la controversia y la emisión de la sentencia correspondiente no existía aún la regla 2.1.34. de la RM que remite expresamente al numeral 16 del CFF para efectos de definir lo que son actividades empresariales.

ingresos que obtengan los residentes en el extranjero por contrato de fletamento no se viola el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) ni los convenios para evitar la doble imposición celebrados por México, pues conforme a estos mismos las expresiones no definidas en el convenio tendrán el significado que la legislación del Estado le atribuya, siendo este el artículo 210, fracción VI, de la LISR.

Con independencia de la crítica que se pueda realizar al análisis técnico de este criterio, en particular al hacer caso omiso de la regla de interpretación del artículo 3, párrafo 2, del Convenio Modelo, consistente en acudir al “contexto” de los tratados, habrá que tomar en cuenta que al momento de la controversia y la emisión de la sentencia correspondiente no existía aún la regla 2.1.34. de la RM que remite expresamente al numeral 16 del CFF para efectos de definir lo que son actividades empresariales.

<sup>9</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. SCJN. Tomo XXVI. Agosto de 2007, p. 641. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 210, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCLUYE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE FLETAMENTO, NO TRANSGREDE LOS ARTÍCULOS 16 Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUES ES ACORDE CON EL ARTÍCULO 7, PÁRRAFO 1, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

Ahora bien, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) sí ha emitido diversos criterios al respecto de la definición de beneficios empresariales. Actualmente, el único criterio que tiene carácter de jurisprudencia al interior de dicho tribunal es el de rubro: *BENEFICIOS EMPRESARIALES. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA*,<sup>10</sup> en el cual el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior sostuvo que para determinar qué debe entenderse por beneficio empresarial, tiene que acudir a la definición de actividades empresariales que prevé el artículo 16 del CFF y a lo dispuesto en el numeral 75 del Ccom, normas de las cuales parecería que para el sistema impositivo mexicano, la actividad empresarial abarca toda actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso.

Es por esto, que concluye el Pleno Jurisdiccional, que se puede afirmar que el artículo 7 de los convenios para evitar la doble imposición comprenden a todas aquellas rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros numerales que se refieren a rentas especiales (ingresos inmobiliarios, dividendos, intereses, regalías, etcétera).

Lo anterior, de alguna forma consistente con la definición y elementos del concepto de beneficios empresariales definidos al inicio de este trabajo.

60 No obstante, en aquellos casos que involucran pagos por asistencia técnica, contratos de publicidad, y recientemente servicios personales independientes, la Primera Sección de la Sala Superior y el mismo Pleno, en últimos años han sostenido, de manera desafortunada, que los ingresos derivados por dichas actividades no constituyen beneficios empresariales para efectos de los convenios para evitar la doble imposición.

Lo anterior, bajo el argumento de que los servicios de publicidad, asistencia técnica y servicios personales independientes no están previstos por el numeral 75

del Ccom como actividades comerciales y, además, que el artículo 175 (antes 210), fracción VI, de la LISR es una disposición que las excluye expresamente del catálogo de actividades empresariales previstas en el precepto 16 del CFF (y, por ende, de los beneficios empresariales).

Cabe señalar, que la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA sostiene el criterio en el sentido de que los pagos por asistencia técnica efectuados por una empresa deben ser considerados como beneficios empresariales,<sup>11</sup> cuando se acredite con los elementos probatorios que se está en presencia de estos.

Por último, vale la pena mencionar que los precedentes citados, al concluir que no resulta aplicable el tratamiento de “beneficios empresariales” bajo el tratado relevante a los servicios por publicidad, asistencia técnica y servicios personales independientes, no consideran la posibilidad de aplicar el artículo 21 de algunos tratados celebrados por México relativo a “otras rentas”, y que en algunos casos prevé una tasa de retención reducida.

### CONSIDERACIONES RESPECTO DE LOS PRECEDENTES

De las recientes decisiones del TFJA, a continuación se enumeran diversas cuestiones que desafortunadamente se han dejado de contemplar:

1. En primer lugar, es de llamar la atención que en todos los precedentes analizados, si bien refieren al artículo 3, párrafo 2, del Convenio Modelo que contiene la regla de interpretación general de los tratados, únicamente atienden a la segunda parte de dicho numeral, que señala que *cualquier significado bajo la legislación fiscal aplicable de ese Estado prevalecerá sobre el significado atribuido a dicho término, de conformidad con otras leyes de ese Estado*, sin atender a la primera parte de dicha frase que señala que *ello será así ...a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*, siendo que dicha oración forma parte integral de la norma y, lo que es más, cobra precedencia sobre la segunda mitad

<sup>10</sup> *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Octava Época. Tomo 1/2016-Año I - 08/2016, p. 33. JUR\2016\1947

<sup>11</sup> Juicio contencioso administrativo 690/13-03-01-8/1439/14-S2-10-02, resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, en sesión de 20 de enero de 2015, por unanimidad de cinco votos a favor. Tesis VII-P-2aS-788. Rubro: *ELEMENTOS PROBATORIOS PARA DETERMINAR SI EL CONCEPTO DE ASISTENCIA TÉCNICA ES SUSCEPTIBLE DE SER CONSIDERADO COMO UN BENEFICIO EMPRESARIAL*.

de la oración que hace un reenvío a la legislación doméstica.

Dicha frase es de lo más relevante, pues indica que, si del contexto del tratado se infiere una interpretación distinta a aquella que deriva del reenvío a la legislación doméstica, debe prevalecer la interpretación contextual sobre la legislación doméstica.

Del texto del artículo 7, párrafo 1, interpretado en su contexto lingüístico, se desprende claramente que los conceptos de “beneficios” y “actividad” de una empresa contienen una amplia gama de ingresos derivados de actividades empresariales, incluyendo rentas inmobiliarias, intereses, regalías y ganancias de capital, etcétera.

Lo anterior, en la medida en que el párrafo 4 del numeral 7 establece una exclusión explícita de dichas categorías específicas de renta (esto es, prevalecen otros artículos del convenio si regulan las mismas rentas), lo cual implica *–a contrario sensu–* que estas rentas forman parte conceptualmente de los beneficios a que se refiere artículo 7.

Esta interpretación es confirmada por los comentarios al Modelo Convenio, específicamente los párrafos 1, 10, 71 y 72 de los comentarios al artículo 7, al señalar que los beneficios empresariales son todo aquello que no corresponda a categorías concretas de renta reguladas por otros artículos del convenio, y que el término “beneficios” tiene un sentido amplio que incluso pudiera comprender rentas tales como dividendos que, si no estuvieran regulados bajo el numeral 10, serían tratados como beneficios empresariales.

Por tanto, es evidente que la intención común de los Estrados contratantes (el “contexto” relevante) es asignar un sentido amplio al término actividad empresarial. Sostener una interpretación distinta llevaría a la conclusión absurda de que el párrafo 4 del artículo 7 no tiene ningún efecto o aplicación.

**2.** El hecho de que no exista algún artículo que regule específicamente los ingresos por asistencia técnica, fletamento, publicidad o servicios personales independientes, de ninguna manera debe entenderse como que dichos ingresos no se encuentran incluidos en el articulado de los convenios para evitar la doble

**...si del contexto del tratado se infiere una interpretación distinta a aquella que deriva del reenvío a la legislación doméstica, debe prevalecer la interpretación contextual sobre la legislación doméstica.**

imposición, pues estos convenios cubren todas las rentas, algunas de manera específica y otras de manera general bajo el artículo 7,<sup>12</sup> razonamiento que se encuentra plasmado en el único criterio con carácter de jurisprudencia emitido por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, el cual es de naturaleza obligatoria para las Salas de dicho tribunal.

Lo anterior no puede ser de otra forma, pues la propia redacción del párrafo 4 del artículo 7 del Convenio Modelo al señalar que *cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo*, parte de la premisa de que absolutamente todos los ingresos del extranjero están cubiertos por los tratados.

Lo anterior, se encuentra así estipulado en los comentarios al Convenio Modelo, específicamente los párrafos 71 y 74 al apartado 4 del artículo 7, conforme a los cuales el término “beneficio” *tiene un significado amplio que comprende todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa*, y que el numeral 7 será aplicable a los beneficios procedentes de actividades económicas que no se correspondan con categorías de rentas comprendidas en otros artículos, los cuales tendrán prioridad sobre el artículo 7.

<sup>12</sup> O incluso en el caso de algunos otros convenios para evitar la doble imposición, bajo el artículo 21 referente a otras rentas

En conclusión, no es dable considerar que, como los ingresos por concepto de asistencia técnica y publicidad no encuadran dentro de un concepto de renta específica, entonces no están cubiertos por el convenio, pues los mismos cubren absolutamente todas las rentas recibidas de la explotación de una empresa, ya sea como beneficios empresariales o en algún artículo particular.

**3.** El numeral 75 del Ccom establece una lista enunciativa más no limitativa de lo que se consideraran actos comerciales, por lo que el mero hecho de que este artículo no enliste los servicios profesionales –tales como la asistencia técnica o la publicidad– como actividades comerciales, no les quita dicha calidad.

Cabe recordar que diversos criterios emitidos por los Tribunales Federales, así como doctrinarios, coinciden en que a fin de definir si una actividad debe ser considerada como mercantil –en lugar de civil o fuera del comercio–, se debe atender a si la persona que lleva a cabo la actividad tiene la intención de obtener un lucro, y hace del comercio su actividad preponderante.

Más aún, el artículo 3 del Ccom señala que se reputan en derecho comerciantes las personas que hacen del comercio su actividad preponderante, las sociedades mercantiles, y las sociedades extranjeras que ejerzan el comercio en territorio nacional.

62 En este sentido, si una sociedad extranjera presta servicios profesionales en México, ya sean por asistencia técnica o publicidad, y esa es su actividad de la cual obtiene un lucro, es claro que dichos servicios profesionales deben considerarse como actos comerciales y, por tanto, como actividades empresariales en términos del artículo 16 del CFF.<sup>13</sup>

En relación con lo anterior, el párrafo 72 de los comentarios al artículo 7 señala que de no existir el párrafo 4, la interpretación del término “beneficios”

podría haber generado cierta incertidumbre por lo que respecta a la aplicación del convenio.

Así, a manera de ejemplo, detalla el referido comentario que, si los beneficios de una empresa comprenden elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del convenio, por ejemplo, dividendos, se planteará la cuestión de qué artículo debe aplicarse a esos elementos de renta, por decir, en el caso de los dividendos, al artículo 7 o al 10.

Este comentario en sí mismo deja en evidencia lo corto del análisis que a la fecha se ha efectuado en los precedentes bajo estudio, pues se puede entender que, si no existiera un artículo 10 sobre los dividendos, los mismos serían tratados como beneficios empresariales. Sin embargo, de seguir con la misma línea argumentativa de precedentes existentes, los dividendos al no estar incluidos dentro del catálogo del artículo 75 del Ccom, y encontrarse incluidos dentro del Título V de la LISR y, por tanto, dentro de la limitante de su numeral 175, fracción VI, de la LISR, tampoco calificarían como beneficios empresariales.

**4.** Para el caso particular de los servicios por asistencia técnica, los comentarios al Convenio Modelo, específicamente los de los párrafos 11.2 al 11.4 al artículo 12, los cuales son fuente de interpretación privilegiada de los convenios para evitar la doble imposición, sí señalan expresamente que los ingresos por la prestación de servicios por asistencia técnica tienen el tratamiento de beneficios empresariales.

**5.** A propósito de la eliminación del artículo 14 del Convenio Modelo que trataba sobre los servicios personales independientes, lo cierto es que México aún conserva en muchos de sus tratados este numeral, por lo cual, al menos esa categoría de renta debería estar cubierta bajo el tratado relevante, lo

<sup>13</sup> A la fecha, nueve convenios celebrados por México establecen que el concepto de actividad empresarial incluye la prestación de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente: Canadá, Colombia, Hungría, Kuwait, Malta, Nueva Zelanda, República Eslovaca, Ucrania y Uruguay

<sup>14</sup> Con la salvedad del voto particular formulado por la magistrada Zulema Mosri Gutiérrez en la sentencia emitida dentro del juicio contencioso administrativo Np. 2892/14-03-01-2/811/15-PL-02-04, de la cual derivó el precedente de rubro: *INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE PUBLICIDAD. NO CONSTITUYEN BENEFICIOS EMPRESARIALES PARA EFECTOS DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.*

que no fue una consideración en los precedentes bajo análisis.<sup>14</sup>

6. El propio SAT ha emitido el criterio normativo 66/ISR/N “Beneficios empresariales para los efectos de los tratados para evitar la doble tributación y su relación con el artículo 175, fracción VI, de la Ley del ISR”, publicado por primera vez en noviembre de 2018, en el cual se confirma que el artículo 175, fracción VI, de la LISR establece expresamente que ese supuesto solo es aplicable para efectos del Título V de esa ley, por lo cual, para fines de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, será únicamente la regla 2.1.36. de la RM, o aquella que la sustituya, la disposición de nuestro Derecho Interno que define “beneficios empresariales”.

En este sentido y al amparo de los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del CFF, hoy por hoy los contribuyentes cuentan con el derecho a que las autoridades fiscales del país interpreten que el concepto de beneficios empresariales significa los ingresos generados por las actividades referidas en el artículo 16 del CFF, es decir, actividades comerciales en términos del Ccom, sin que resulte aplicable la limitante del artículo 175, fracción VI, de la LISR.

7. De conformidad con la Convención de Viena aplicable para la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, todo tratado en vigor obliga a las Partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, y ninguna de estas puede invocar disposiciones de su Derecho Interno como justificación para incumplir el tratado (*pacta sunt servanda*).

Esto es, *so pena* de estar en directo incumplimiento de la Convención de Viena, el Estado mexicano no puede negar el tratamiento de beneficios empresariales a cualquier actividad empresarial que no se encuentre etiquetada en otros tipos de rentas especiales, bajo el pretexto de que una disposición doméstica limita el concepto de actividad empresarial a todo aquello que no esté catalogado como ingresos del extranjero conforme al Título V de la LISR.

Lo que es más, si la intención del legislador al reformar el numeral 175, fracción VI, de la LISR

efectivamente fue hacer nugatoria la aplicación del artículo 7 de los convenios para evitar la doble imposición, ello claramente se constituiría en una práctica violatoria del principio de *pacta sunt servanda*, al comprometer la aplicación del numeral 7 como resultado de una modificación a la ley doméstica.

Lo anterior, incluso pudiera convertirse en un caso de lo que comúnmente se conoce como *tax treaty override*. La OCDE ha definido este término como:<sup>15</sup>

*La acción de crear una provisión en la legislación doméstica con la intención, por parte del legislador, de causar un conflicto con las obligaciones internacionales derivados de tratados previamente ejecutados.*

El párrafo 13 de los comentarios al artículo 3, párrafo 2 del Convenio Modelo, señala que precisamente el párrafo 2 (que recordemos refiere al contexto de los tratados como una excepción a esclarecer una definición en términos de la legislación local), indica:

*...provee un balance satisfactorio entre, por una parte, la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos asumidos por los Estados al firmar un tratado (siendo que un Estado no debería tener permitido hacer un tratado parcialmente inoperante al reformar con posterioridad en la ley doméstica el alcance de los términos no definidos en la convención) y, en la otra parte, la necesidad de ser capaces de aplicar la Convención en una manera práctica y conveniente a lo largo del tiempo (la necesidad de remitirse a conceptos obsoletos deberá evitarse).*

*(Énfasis añadido.)*

De este modo, resulta sumamente cuestionable que se sostenga la interpretación en el sentido de que la intención del legislador al reformar el artículo 175, fracción VI, de la LISR fue limitar la definición de beneficios empresariales en abierta contravención a los comentarios al Convenio Modelo, pues ello sería tanto como validar que el Estado mexicano incurrió en una práctica indebida como es el *treaty override*,

<sup>15</sup> *Tax Treaty Override*. In *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. Full version*. 2019. OECD Publishing. Paris

en clara violación al principio de Derecho Internacional *pacta sunt servanda* y el numeral 27 de la Convención de Viena.

Esta violación se haría incluso más evidente en el caso de aquellos tratados negociados con anterioridad al 2005, que no son un número menor.

### COMENTARIOS FINALES

Como corolario a lo anterior y ante los distintos criterios sostenidos por ambas Secciones de la Sala Superior, corresponderá en su momento al Pleno Jurisdiccional resolver la contradicción de criterios y fijar jurisprudencia al respecto, la cual será obligatoria únicamente para las Salas del tribunal.

De igual manera, habrá que esperar a conocer las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la propia SCJN, si es que se llega a dar el caso. Al respecto, cabe hacer mención que recientemente el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió la jurisprudencia de rubro: **NORMAS DE DERECHO INTERNO. SU INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEBEN ARMONIZARSE NECESARIAMENTE CON EL DERECHO INTERNACIONAL CONVENCIONAL**,<sup>16</sup> y de conformidad con la cual, en atención al principio de la supremacía del Derecho Internacional sobre el Derecho Interno, el Estado mexicano contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional **que no pueden ser desconocidas invocando normas de Derecho Interno, pues incluso su incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.**

64

Así, señala el Pleno de Circuito, en aplicación de esas directrices, no solamente resulta necesario que el operador jurídico acuda, en principio, a los diversos métodos de interpretación para asignar un contenido específico a las normas jurídicas acorde al Derecho Interno, sino que además, debe verificar la existencia de un instrumento internacional adoptado por México, exactamente aplicable a la materia de estudio y, luego, habiéndolo, **es necesario que armonice la porción normativa interna con lo establecido en ese ordenamiento jurídico internacional, todo ello a fin de darle uniformidad, coherencia y consistencia a un bloque normativo, de tal forma que se respete lo que acordó México con otros Estados, como consecuencia de las obligaciones**

**recíprocas, conforme al marco jurídico establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.**

El anterior criterio jurisprudencial es exactamente aplicable al caso expuesto en cuanto a la interpretación y aplicación del artículo 3, párrafo 2, del Convenio Modelo, pues, al señalar expresamente que *para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que el contexto lo determine de otro modo ...*, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio,..., claramente limita el reenvío a la legislación doméstica a que el lector efectúe una interpretación contextual, lo cual de suyo permite –e incluso obliga– al lector jurisdiccional a armonizar la porción normativa interna (la LISR) con lo establecido en el ordenamiento jurídico internacional (el convenio para evitar la doble imposición de que se trate).

En este sentido, al ser una jurisprudencia de carácter obligatorio para los Tribunales Colegiados del Primer Circuito, cabría esperar que los nuevos asuntos que lleguen a ser del conocimiento de dichos tribunales se resuelvan bajo esta directriz y tomen en cuenta lo estipulado por los comentarios al Convenio Modelo como fuente privilegiada para la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, en atención a los principios de Derecho Internacional *pacta sunt servanda*, buena fe y reciprocidad.

Lo anterior, por supuesto, sin dejar de lado la posibilidad de que algún contribuyente afectado decida solicitar el inicio de un procedimiento amistoso para dirimir la controversia al amparo del tratado para evitar la doble imposición relevante.

Finalmente, es importante notar que la aplicación del análisis anterior puede ser distinta dependiendo de las circunstancias del caso en particular, por ejemplo, el tipo de ingreso, el tratado aplicable al país receptor del mismo, su fecha de entrada en vigor, la versión de los comentarios aplicable, las observaciones y reservas a los comentarios, por mencionar algunas de las circunstancias que pudieran afectar las conclusiones del análisis y los argumentos de defensa. •

<sup>16</sup> *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. 11a. Época. Plenos de Circuito. Jurisprudencia. Tesis PC.I.A. J/171 A (10a.)



# Efectos generales de la publicación del listado definitivo previsto en el artículo 69-B del CFF

Una de las principales consecuencias de la publicación del listado definitivo previsto en el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), consiste en considerar con efectos generales, que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Al respecto, en el presente estudio se analiza la expresión “efectos generales”, a fin de determinar su alcance

65



**TFJA**  
TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA



Lic. Arturo Alonso Hernández Cruz, Secretario de Acuerdos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

## INTRODUCCIÓN

**E**n caso de que la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha emitido comprobantes que no cuenten con un respaldo material, o bien, que no se encuentren localizados, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en ellos, atendiendo a los procedimientos previstos en el artículo 69-B del CFF.

Ahora bien, una de las problemáticas que ha surgido en la práctica, es el determinar el alcance temporal respecto de los efectos de la publicación del listado definitivo al que se hace alusión en los párrafos cuarto y quinto de ese precepto normativo.

Esto es, determinar si la expresión “efectos generales” prevista en el quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, implica dejar sin efectos fiscales solamente a los comprobantes revisados por la autoridad durante un periodo fiscal en específico, o bien, si se puede proyectar a futuro respecto de comprobantes emitidos con posterioridad al periodo revisado.

## ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA PUBLICACIÓN DE LOS LISTADOS DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

En principio, es importante señalar lo que dispone el quinto párrafo del numeral 69-B del CFF:

### **Artículo 69-B. ...**

...

*Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.*

...

Así, para poder dilucidar el alcance temporal de los efectos generales señalados, resulta necesario atender en qué procedimiento se revisaron los comprobantes fiscales, esto es, si en el previsto en

el artículo 69-B del CFF, o bien, mediante las facultades de comprobación estipuladas en el numeral 42 del mismo ordenamiento.

Lo anterior resulta relevante, ya que la resolución definitiva emitida derivada del procedimiento del artículo 69-B del CFF, no determina una obligación económica a cargo del contribuyente, es decir, un crédito fiscal, pues únicamente define formal y definitivamente que el emisor de los comprobantes fiscales no logró demostrar la materialidad de las operaciones,<sup>1</sup> por lo que la finalidad del mismo, es publicitar para conocimiento de terceros (a través del listado definitivo) que los comprobantes no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Por su parte, la finalidad de las facultades de comprobación reguladas en el artículo 42 del CFF, es que las autoridades fiscales verifiquen que los entes contribuyentes han dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

En esa tesitura, se puede inferir que en ambos procedimientos se realiza la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, siendo que, en el primer caso la publicación del listado es consecuencia de dicha verificación; por ende, una resolución que determine que ciertos comprobantes no cuentan con un respaldo material, puede provenir, tanto del procedimiento del artículo 69-B como de las facultades de comprobación del numeral 42 del CFF.

Es importante precisar que, en ambos procedimientos, la autoridad fiscal revisa un periodo fiscal determinado del contribuyente, ya que el ejercicio de sus facultades se encuentra limitado, por lo que, los comprobantes y la materialidad de las operaciones revisadas, versarán respecto de un cierto tiempo definido.

Ello resulta de suma relevancia, pues la resolución definitiva en la cual se considera que el contribuyente no demostró la materialidad de las operaciones, puede surgir de dos procedimientos, siendo que en ambos resulta coincidente el hecho que la autoridad únicamente revisa un periodo determinado (ejercicio

<sup>1</sup>No. de Registro 2022083. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro 78. Tomo I. Tesis 2a./J.26/2020 (10a.). Septiembre de 2020, p. 616. Rubro: REVISIÓN FISCAL. *ES IMPROCEDENTE POR RAZÓN DE CUANTÍA CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA QUE DECLAREN LA NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN QUE DETERMINE EN DEFINITIVA QUE EL CONTRIBUYENTE NO DESVIRTUÓ LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES.*

fiscal), por lo tanto, sus fundamentos y motivos surgen de elementos analizados respecto de cierto tiempo en específico, así como de pruebas aportadas por el contribuyente solo respecto del periodo revisado.

### EXPRESIÓN “EFECTOS GENERALES”

Atendiendo al texto del quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, una vez que se haya determinado de manera definitiva que el contribuyente no demostró la materialidad de las operaciones, se considerará con “efectos generales”, que dichas operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el pagador de impuestos no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En primer término, para analizar de manera básica la expresión referida, hay que atender a su significado gramatical, por lo que, de conformidad con la Real Academia Española, la palabra “general” se define como:

*1. adj. Común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente.<sup>2</sup>*

De esta definición se puede desprender que, efectivamente, no se hace referencia a una cuestión de tiempo, sino de sujetos y objetos, por ende, resulta evidente que tal expresión no puede tener un alcance en cuanto a una proyección a futuro.

En tal virtud, la expresión “efectos generales”, se encuentra dirigida a una situación de sujetos, pues incluso, el propio artículo 69-B del CFF prevé dos procedimientos administrativos, uno dirigido al contribuyente que emite comprobantes que amparan operaciones inexistentes y el otro para las personas que hayan dado cualquier consecuencia fiscal a los mismos; por tanto, los “efectos generales” solamente impactan a la esfera jurídica de ambos contribuyentes.

Aunado a ello, del propio quinto párrafo analizado se desprende que los efectos generales implican que los comprobantes no producen ni produjeron efecto

fiscal alguno, sin que se haga mención que los mismos no “producirán”, esto es, la propia ley hace una distinción en cuanto a que las facturas no tuvieron, ni tienen un efecto fiscal, sin que se advierta que el legislador también hubiera contemplado un supuesto a futuro.

Ahora bien, dicha expresión al leerse en su contexto implica que los comprobantes revisados no producen ni produjeron efecto fiscal, tanto para los contribuyentes que los expidieron como para los que dieron cualquier efecto fiscal, pues se trata de una generalidad de sujetos, sin que dicha expresión conlleve una cuestión de proyección a futuro.

Lo anterior encuentra sustento en la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, en relación a que, si la autoridad revisó ciertos comprobantes, respecto de un ejercicio fiscal determinado, la consecuencia en caso de no demostrar la materialidad de las operaciones, sería que dichos comprobantes no tuvieran un efecto fiscal de forma general, es decir, tanto para el que expidió como para quien le dio alguna consecuencia fiscal, pues precisamente el contribuyente revisado únicamente exhibió pruebas y realizó manifestaciones en el procedimiento respectivo, en relación al ejercicio revisado.

Por ende, en caso de considerar que los efectos generales también abarcan ejercicios posteriores al ya revisado, se estaría determinando la situación jurídica del contribuyente respecto de actos y actividades que no han sido valorados por la autoridad, partiendo de irregularidades que advirtió en un periodo limitado y específico.

### CRITERIO DEL PJF

Con relación a los efectos de la publicación del listado definitivo, el Poder Judicial de la Federación (PJF) sostiene lo siguiente:

**EFECTOS DE LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LA PÁGINA ELECTRÓNICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA<sup>3</sup> DE LOS DATOS DEL SUJETO**

<sup>2</sup> Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Consulta realizada el 24 de mayo de 2022. Véase en: <https://dle.rae.es/general?m=form>

<sup>3</sup> SAT

**CONTRIBUYENTE QUE SE UBICÓ EN DEFINITIVA EN LA HIPÓTESIS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO DERIVE DE LA REVISIÓN DE UN EJERCICIO FISCAL ESPECÍFICO, ES VÁLIDO JURÍDICAMENTE QUE LA INCLUSIÓN EN EL LISTADO TENGA EFECTOS GENERALES Y SE PROYECTEN A FUTURO.**

*Hechos:* Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes difirieron acerca del alcance de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de los datos del sujeto o parte contribuyente que se ubicó en definitiva en la hipótesis a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando únicamente se revisaron los comprobantes emitidos durante un ejercicio fiscal en específico.

*Criterio jurídico:* El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito establece que los efectos de la resolución que confirma en definitiva la presunción de inexistencia de operaciones se proyecten a futuro, en razón de que si no se desvirtuó la presunción, se entiende que carece de los elementos necesarios para realizar las actividades de su objeto social y que los comprobantes fiscales que emite no están soportados en operaciones reales, lo que es acorde con la finalidad perseguida por el artículo 69-B referido, que busca mitigar esas prácticas fiscales evasivas.

*Justificación:* El procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación difiere en naturaleza y finalidad de las facultades de comprobación reguladas en el artículo 42 de ese compendio tributario; así, con independencia del ejercicio revisado, en caso de que la autoridad fiscal determine que el sujeto contribuyente no logró desvirtuar la presunción de inexistencia de actos reflejados en los comprobantes fiscales expedidos e incluirlo en el listado definitivo previsto en ese numeral 69-B, cumple con la finalidad de dar a conocer a personas o entidades terceras que la persona física o moral incurrió en la práctica indebida, lo que válidamente puede proyectarse a futuro, pues además es necesario el ejercicio de las facultades de comprobación, acotadas legalmente en su temporalidad,

para determinar el alcance de la consecuencia de la simulación referida.

*No. de Registro 2024206.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. *Undécima Época. Libro 10. Tomo II. Tesis PC.I.A. J/5. Febrero de 2022, p. 2095.*

Atendiendo a la ejecutoria de esta jurisprudencia,<sup>4</sup> el criterio sostenido por el PJJ se basó, principalmente, en los siguientes razonamientos:

**1.** Independientemente del ejercicio revisado que dio origen al procedimiento, la publicación definitiva produce efectos generales y es dable que se proyecten a futuro, ya que la finalidad del procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF no es determinar situaciones fiscales particulares, sino identificar entes contribuyentes que incurren en la práctica de simulación de operaciones.

**2.** Los contribuyentes que pretendieron darle efectos fiscales a los comprobantes, conservan expeditos sus derechos para desvirtuar la inexistencia de operaciones, ya que, incluso dentro del procedimiento de auditoría que eventualmente realice la autoridad, tendrán la oportunidad de demostrar la materialidad de sus operaciones.

**3.** El procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, no se encuentra limitado por el ejercicio fiscal revisado, pues la presunción de inexistencia de operaciones tiene como consecuencia lógica y jurídica que subsista esa presunción hasta en tanto no sea desvirtuada a través del procedimiento administrativo y/o jurisdiccional correspondiente, ya que con independencia del ejercicio revisado, la finalidad del listado definitivo es dar a conocer a los actores fiscales, que los comprobantes expedidos por el contribuyente no están soportados por operaciones reales.

**4.** El ejercicio analizado que dio origen al procedimiento de presunción deviene irrelevante, pues no determina, por sí mismo, ninguna obligación económica a cargo de algún contribuyente, sino únicamente la circunstancia de que se incurrió en la práctica fiscal que se pretende mitigar.

<sup>4</sup> Contradicción de tesis 9/2021 entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado y Vigésimo Tribunal Colegiado, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 26 de octubre de 2021

De lo sostenido por el PJF, se puede colegir que efectivamente, derivado de un procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, independientemente de lo resuelto en el mismo, el contribuyente tendrá la oportunidad de desvirtuar la inexistencia de operaciones en la auditoría correspondiente que realice la autoridad fiscal.

Por otra parte, se hace énfasis en la distinción de los procedimientos,<sup>5</sup> sin embargo, como ya se adelantó, independientemente del procedimiento instaurado por las autoridades fiscales, en ambos la autoridad revisa únicamente las operaciones relativas a un periodo determinado, aunado a que los dos siguen la misma finalidad, que es verificar que los contribuyentes cumplan debidamente con sus obligaciones fiscales, ya que si bien el numeral 69-B en cuestión busca también comunicar quiénes fueron los contribuyentes que expidieron comprobantes con las irregularidades señaladas, lo cierto es que parte de un incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En ese sentido, para que la autoridad emita el listado definitivo, tuvo que verificar previamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente que expidió los comprobantes, lo cual representa haber revisado que cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes, o inclusive revisar si se encuentra como localizado, todo lo anterior, exclusivamente respecto de un periodo determinado.

En caso contrario, podría considerarse que el contribuyente tiene la posibilidad de aportar documentales y pruebas relativas a demostrar la materialidad de las operaciones, o bien, en cuanto a su localización, relacionadas con ejercicios fiscales distintos al revisado, lo cual evidentemente va en contra del objeto de los procedimientos referidos que se encuentran acotados a un tiempo establecido.

Además, la presunción prevista en el artículo 69-B del CFF que dio origen a la publicación del listado

**...derivado de un procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, independientemente de lo resuelto en el mismo, el contribuyente tendrá la oportunidad de desvirtuar la inexistencia de operaciones en la auditoría correspondiente que realice la autoridad fiscal.**

definitivo, no puede subsistir de manera discrecional e indefinida, hasta en tanto la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, pues los ejercicios posteriores al revisado no han sido revisados por parte de las autoridades, por lo que, implicaría un efecto excesivo al establecido en el precepto legal en cuestión.

Por otra parte, es importante señalar que la presunción de inexistencia de operaciones prevista en el artículo analizado no solamente versa respecto de contribuyentes que han emitido comprobantes sin contar con un respaldo material, sino también respecto de los que se encuentren “no localizados”; siendo que, este último concepto significa que no se encontraba o no se localizó la persona, pero se sabe con certeza que sigue siendo su domicilio.<sup>6</sup>

Esto es, para el caso particular en el cual se determine que el contribuyente al encontrarse no localizado, hay una inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes que expidió, resultaría excesivo considerar que en ejercicios posteriores continúa sin localizarse, pues dicha cuestión todavía no es corroborada por la autoridad.

<sup>5</sup> Facultades de comprobación del artículo 42 y los procedimientos relativos al artículo 69-B, ambos del CFF

<sup>6</sup> *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Octava Época. Año V. No. 42. Jurisprudencia. Clave No. VIII-J-2aS-105. Noviembre de 2020, p. 78. Rubro: *DIFERENCIA ENTRE UN CONTRIBUYENTE NO LOCALIZADO Y NO LOCALIZABLE. NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS POR ESTRADOS*.



70

**CONCLUSIÓN**

Considero que los efectos generales de la publicación del listado definitivo, implican dejar sin efectos fiscales los comprobantes expedidos por el contribuyente, únicamente respecto del periodo revisado por la autoridad fiscal, y que la expresión “efectos generales”, simplemente implica que el listado repercute, tanto en el contribuyente que expidió los comprobantes así como en el que le dio efectos, sin que se trate de una cuestión temporal que conlleve una proyección a futuro respecto de ejercicios posteriores que no han sido revisados por la autoridad.

Lo anterior, en virtud de que el listado definitivo publicado, deriva de la revisión efectuada por la autoridad, específicamente de un periodo delimitado, esto es, solamente verificó actos o actividades del contribuyente relativos a un tiempo determinado, por

tanto, resultaría excesivo que los efectos del listado puedan alcanzar ejercicios posteriores que la autoridad todavía no ha revisado y de los cuales no tiene certeza si efectivamente el contribuyente continúa sin contar con un respaldo material para expedir sus comprobantes, o bien, si en su caso, el contribuyente sigue como no localizado.

Por ende, en caso de que se considere que los efectos del listado definitivo pueden proyectarse a futuro, contravendría la seguridad y certeza jurídica del contribuyente, ya que se actualizaría una presunción respecto de actos y actividades que la autoridad aún no ha verificado, aunado a que se transgrediría la garantía de audiencia y defensa jurídica del particular, pues ante dicha presunción anticipada, este no se encontraría en posibilidad de desvirtuarla, hasta en tanto la autoridad de manera discrecional, considere ejercer sus facultades de comprobación. •

# Personas físicas con ingresos provenientes del sector primario, ¿cuál régimen fiscal les corresponde para 2022?

Este análisis versa sobre cuál es el régimen fiscal correcto para este 2022 en el que deberán tributar los contribuyentes personas físicas con actividades económicas del sector primario



71



M.I. y C.P.C. Víctor Ortegón  
Ríos, Socio de Gossler  
Member Crowe Global



M.I. y C.P.C. Francisco Javier  
Estrada González, Gerente de  
Servicios Fiscales de Gossler  
Member Crowe Global

## INTRODUCCIÓN

**S**in duda, el sector primario ha sido afectado de manera importante en cuanto a los beneficios fiscales que años atrás solía tener. El sector autotransporte y el primario gozaban de un trato diferencial del resto de los regímenes fiscales, pero al parecer, con el paso de los años, aquellos beneficios han ido disminuyendo o, en algunos casos, ya no existen.

La política de recaudación fiscal que mantiene el actual Gobierno Federal deja muy en claro que se pretenden homologar las cargas fiscales en el sentido de evitar ceder tratos preferenciales a sectores específicos de la economía, pues a decir de esta administración, los impuestos deberán pagarse por igual, por tanto, el que más gana más deberá pagar y, obviamente, el que genera utilidades deberá contribuir al gasto público.

Los gremios que agrupan a contribuyentes de este sector primario, de alguna manera, han defendido, ante el Congreso y las autoridades fiscales, aquellos argumentos que consideran válidos para justificar el por qué este sector debería gozar de algunos beneficios fiscales y facilidades administrativas, pero cada año les ha sido más complicado el evitar que disminuyan los supuestos tratos preferenciales.

Incluso, en los momentos más difíciles de la pandemia generada por el *coronavirus disease* (Covid-19), la autoridad tributaria no otorgó medidas fiscales emergentes relevantes para aligerar cargas tributarias, o al menos medidas fiscales actuales para reactivar ese sector, ahora que la emergencia sanitaria ha dado un poco de tregua a la población.

### ¿QUÉ PASÓ CON LAS PERSONAS FÍSICAS DEL SECTOR PRIMARIO ESTE 2022?

Con sorpresa vimos que la iniciativa de Reforma Fiscal para 2022 ya no contemplaba a las personas físicas dentro del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesca, situación que se confirmó al publicarse la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022. Y entonces, ¿qué pasó con ellos?, ¿cuál régimen fiscal están aplicando en su caso?

A partir del presente año, las personas físicas, que anteriormente tributaban en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesca, fueron “reubicadas” en el nuevo Régimen Simplificado de Confianza (Resico), pero solamente cuando cumplan con los requisitos que para tales efectos establecen los párrafos noveno y décimo del numeral 113-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR):

#### **Artículo 113-E. ...**

...

*Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de novecientos mil pesos efectivamente cobrados, no pagarán el impuesto sobre la renta<sup>1</sup> por los ingresos provenientes de dichas actividades. En caso de que los referidos ingresos excedan dicho monto, a partir de la declaración mensual correspondiente se deberá pagar el impuesto conforme al Título IV, Capítulo II, Sección IV de esta Ley,...*

*Para efectos del párrafo anterior, se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras cuando el total de sus ingresos representan el 100% por estas actividades.*

Uno de los beneficios que contemplaba el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesca para personas físicas eran los ingresos exentos del ISR. Ahora en 2022, aunque ya no pertenecen a ese régimen, podrán aún gozar de este beneficio, pero en los términos de artículo arriba transcrito.

No obstante, cabe mencionar que el monto de este beneficio está muy limitado, pues hasta el 2021, la exención de ingresos para estos contribuyentes se calculaba en 40 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA), elevada al año, lo que equivalía a ingresos por aproximadamente 1.3 millones de pesos (mdp).

Pero además de lo limitado del monto mencionado, se observa que es muy fácil no caer en el supuesto del beneficio, pues el término “exclusivamente”,

<sup>1</sup> ISR

sigue prevaleciendo para esta figura fiscal, y como se recordará, esta situación se determinaba hasta 2021 cumpliendo con ingresos propios de la actividad del sector primario en no menos del 90% del total de ingresos recibidos y efectivamente cobrados, pero para este 2022, el término “exclusividad”, se ajusta para llegar al 100% y, por tanto, el recibir ingresos diferentes a esta actividad ocasionaría salir del esquema que permite dicha exención.

Debido a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) estuvo recibiendo diversos comentarios procedentes de contribuyentes de este sector y gremios que los agrupan, para que fuera más flexible sobre la “exclusividad” en los ingresos, por lo que en la Segunda Resolución de modificaciones a la RM para 2022, publicada el 9 de marzo del presente año, se agregaron dos reglas para informar lo siguiente:

**Obtención de ingresos por pensiones y jubilaciones para tributar en el Régimen Simplificado de Confianza**

**3.13.31.** *Para los efectos del artículo 113-E de la Ley del ISR, las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, podrán aplicar lo dispuesto en la Sección IV, Capítulo II del Título IV de la citada Ley, cuando además obtengan ingresos de los señalados en el artículo 93, fracción IV de la Ley del ISR, así como de los previstos en el Capítulo VI del Título IV del mismo ordenamiento legal, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate no exceda de la cantidad de \$900,000.00 (novecientos mil pesos 00/100 M.N.). ...*

Entonces estos pequeños productores podrán seguir teniendo ingresos exentos para el ISR hasta por el monto arriba señalado, pero deberán cuidar los ingresos que reciban que sean diferentes al sector primario para no perder el beneficio y evitar generar un impuesto por pagar y, por consiguiente, también evitar el perder algunas facilidades administrativas que se verán más adelante.

...la redacción de la regla 3.13.11. de la RM indica que al exceder los \$900,000 de ingresos, el contribuyente está obligado a pagar el impuesto por la totalidad de los ingresos obtenidos, es decir, esto ocasionaría perder todo el beneficio completo de exentarlos y no sería solo por el excedente.

Es importante comentar que no queda muy claro si aquellos contribuyentes que inicien operaciones después de enero de 2022 deberán considerar proporcionalmente los \$900,000 de ingresos, de acuerdo con los meses del ejercicio en los que el contribuyente esté activo.

La otra facilidad que contempla la RM para estos pequeños productores con ingresos exclusivos del sector primario, consiste en la no presentación de obligaciones fiscales periódicas, de acuerdo con lo siguiente:

**Exención para presentar las declaraciones mensuales y la anual para las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras con ingresos exentos**

**3.13.32.** *Para los efectos del noveno y décimo párrafos del artículo 113-E ... podrán optar por no presentar las declaraciones mensuales y la anual correspondientes siempre que emitan los CFDI<sup>2</sup> por las actividades que realicen, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 29 y 29-A del CFF.<sup>3</sup>*

<sup>2</sup> Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica

<sup>3</sup> Código Fiscal de la Federación

Obviamente, la opción señalada solo evita presentar la declaración de los ingresos referidos del sector primario, pero no impide, en su caso y cuando sea obligatorio u opcional, presentar la declaración anual por los ingresos de pensiones, jubilaciones e intereses recibidos durante el ejercicio.

### OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS DE LA PRODECON AL SAT

Algunos contribuyentes del sector primario y los gremios que los agrupan hicieron ciertas observaciones sobre la aplicación de la LISR y reglas de la RM sobre los supuestos de la exención de ingresos para el ISR cuando se trate de contribuyentes del Resico con actividades exclusivas, por lo que en su *análisis sistémico 4/2022*,<sup>4</sup> la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) hizo las siguientes observaciones y sugerencias al SAT:

#### CONCLUSIÓN.

*Esta Procuraduría considera que la autoridad fiscal con la emisión de la regla 3.13.11. de la 1ª RMRMF para 2022 trastoca los principios de legalidad tributaria, en sus expresiones de reserva de ley y subordinación jerárquica, seguridad jurídica, en su manifestación de confianza legítima, así como el de equidad tributaria; ello al ser incongruente con lo previsto en el artículo 113-E, noveno párrafo de la Ley del ISR y la regla 3.13.11. de la RMF, publicada en el DOF el 27 de diciembre de 2021, pues no sólo altera la base del tributo, sino, además, de seguir la aplicación ahora vigente, se eliminaría el tratamiento fiscal de exención otorgado por el legislador.*

Como antecedente, recordemos que la redacción de la regla 3.13.11. de la RM indica que al exceder los \$900,000 de ingresos, el contribuyente está obligado a pagar el impuesto por la totalidad de los ingresos obtenidos, es decir, esto ocasionaría perder todo el beneficio completo de exentarlos y no sería solo por el excedente.

Continúa el documento de la Prodecon con lo siguiente:

*Por su parte, la regla 3.13.30. de la 1ª RMRMF para 2022, quebranta el principio de legalidad tributaria, en sus vertientes de reserva de ley y subordinación jerárquica, ello al establecer una clasificación de ingresos no prevista por el legislador, desvirtuando la naturaleza jurídica que tienen los activos fijos o activos fijos y terrenos de los AGAPES,<sup>5</sup> al no considerarlos parte de los ingresos obtenidos por dicha actividad.*

*La regla, además, rompe con los principios de máxima simplificación y confianza con los que fue diseñado y estructurado el RESICO, en reconocimiento a la limitada capacidad administrativa y de gestión de los contribuyentes personas físicas, en este caso AGAPES.*

Dicho lo anterior, la Prodecon emite las siguientes “observaciones y sugerencias”:

*Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos, sugiere al SAT lo siguiente:*

**1.** *Modificar la regla 3.13.11. de la 1ª RMRMF para 2022, a fin de establecer que cuando los ingresos en el ejercicio excedan de \$900,000 (novecientos mil pesos 00/100 M.N.), deberá pagar el ISR a partir del mes en que esto suceda, únicamente sobre el excedente de la cantidad antes referida.*

**2.** *Derogue la regla 3.13.30. de la 1ª RMRMF para 2022, por desvirtuar la naturaleza jurídica de los activos fijos o activos fijos y terrenos de los AGAPES, al considerar su enajenación como ingresos diferentes de los percibidos por su actividad propia.*

<sup>4</sup> Véase en: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2022/04-2022-analisis-sistemico/An%C3%A1lisis%20Sist%C3%A9mico%204-2022%20AGAPES.pdf>

<sup>5</sup> Contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesca

Como lo comenta la Prodecon, y como ya se observó antes, el beneficio de la exención de ingresos para el ISR sería totalmente nula al exceder los ingresos de \$900,000, y sobre la venta de activos fijos afectos a la actividad, el solo hecho de querer renovar su maquinaria o equipo de trabajo y vender lo usado para comprar nuevos activos, pudiera generar para estos contribuyentes un ingreso extraordinario de su actividad, lo que dejaría a muchos fuera del beneficio de exención de ingresos.

Aunque no es una postura que por el momento modifique los fundamentos legales de la LISR y reglas de miscelánea, el SAT ya externó su opinión a través de la minuta de la "Primera Reunión Trimestral 2022" con las coordinaciones nacionales de síndicos del contribuyente,<sup>6</sup> específicamente como respuesta al planteamiento No. 3, en el cual el síndico de la Confederación Patronal de la República Mexicana (Coparmex) expuso los siguientes planteamientos:

*Las preguntas que surgen son las siguientes:*

1. *¿En qué momento deberá el contribuyente persona física que dediquen (**sic**) exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de novecientos mil pesos cobrados, pagar el ISR correspondiente?*

2. *¿A partir del momento en que se exceda esta cantidad o cuando se exceda, hacerlo desde el primer momento en que se obtuvieron este tipo de ingresos en el ejercicio?*

La respuesta del SAT en este Boletín de Síndicos fue la siguiente:

#### **Respuesta SAT:**

*Respecto a los planteamientos contenidos en los numerales 1 y 2 relacionados con el momento de pago del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de novecientos mil*

*pesos cobrados, de conformidad con lo dispuesto en la regla 3.13.11. de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2022, publicada el 18 de febrero de 2022, las personas físicas cuyos ingresos en el ejercicio excedan de \$900,000.00 (novecientos mil pesos 00/100 M.N.), deberán pagar el ISR **a partir del mes en que esto suceda**, por la totalidad de los ingresos obtenidos que estén amparados por los CFDI efectivamente cobrados en el mes de que se trate.*

*Por lo que se refiere a los planteamientos identificados con los numerales 1 y 2 relacionados con la venta de maquinaria y la venta de semoviente (vaca), se precisa que las mismas son consideradas como activos fijos tangibles, motivo por el cual en términos de lo dispuesto por la regla 3.13.30. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, las mismas deben de pagar el Impuesto sobre la Renta correspondientes al momento de su enajenación, por la totalidad de la venta sin que dichos ingresos formen parte de la exención contenida en el último párrafo del artículo 113-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*No obstante lo anterior, con la finalidad de obtener mayor certeza jurídica, se sugiere ingresar una consulta real y concreta en los términos de lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación y de conformidad con la ficha de trámite 186/CFF "Consultas y autorizaciones en línea", contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, mediante la cual la autoridad emitirá resolución correspondiente que estará vigente, siempre que se trate de las mismas mercancías sobre las que versó la consulta y hasta en tanto no se modifiquen las disposiciones fiscales conforme a las cuales se resolvió la consulta.*

Es importante señalar que la respuesta que emite la autoridad no genera derechos ni obligaciones a los contribuyentes.

Ahora bien, en el siguiente ejemplo, podría entenderse que el ISR se causa a partir de agosto, pues es cuando se excede de \$900,000:

<sup>6</sup> Véase en: [https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/05/Anexo-Boleti%CC%81n-Si%CC%81ndicos\\_13.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/05/Anexo-Boleti%CC%81n-Si%CC%81ndicos_13.pdf)

Mes	Ingreso efectivamente cobrado	Acumulado	Tratamiento fiscal
Enero	\$80,000	\$80,000	Exento del ISR
Febrero	40,000	120,000	Exento del ISR
Marzo	125,000	245,000	Exento del ISR
Abril	90,000	335,000	Exento del ISR
Mayo	230,000	565,000	Exento del ISR
Junio	95,000	660,000	Exento del ISR
Julio	150,000	810,000	Exento del ISR
Agosto	130,000	940,000	Gravado del ISR
Septiembre	65,000	1'005,000	Gravado del ISR
Octubre	45,000	1'050,000	Gravado del ISR
Noviembre	102,000	1'152,000	Gravado del ISR
Diciembre	25,000	1'177,000	Gravado del ISR

A los \$130,000 del mes de agosto, se les aplica la tabla mensual para el Resico, al igual que a los meses subsecuentes

**RFA PARA 2022**

Nuevamente, la publicación de la Resolución de Facilidades Administrativas (RFA) se dio muy a destiempo, pues fue hasta el 29 de abril de 2022 cuando el SAT decidió emitir este importante documento para el sector primario, y aun cuando verbalmente había prometido que los beneficios de las facilidades aplicarían para cualquier persona física dedicada al sector primario, la realidad fue diferente, pues estos solo proceden, por el momento, a los contribuyentes mencionados en los párrafos noveno y décimo del artículo 113-E de la LISR, es decir, a contribuyentes con ingresos exclusivos de hasta \$900,000 durante el ejercicio fiscal.

Solo dos reglas aplican para estos contribuyentes, mismas que son las siguientes:

**Regla 4.** “Retención del ISR a trabajadores eventuales del campo”, la cual contempla la facilidad de enterar el 4% por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos efectivamente realizados por concepto de mano de obra.

**Regla 9.** “Adquisición de combustibles”, esta contempla el poder pagar en efectivo la adquisición de combustibles, siempre que tales pagos no excedan del 15% del total de las compras de hidrocarburos.

**RETENCIÓN DEL 1.25% DEL ISR**

El 29 de abril del presente año, el SAT publicó en el DOF la Tercera Resolución de modificaciones a la RM para 2022, en donde se hace una aclaración muy importante respecto de la retención del 1.25% del ISR que las personas morales realizan a los contribuyentes personas físicas del Resico.

En vista de que los contribuyentes del Resico con actividad exclusiva del sector primario y con ingresos no mayores de \$900,000 gozan de la exención de ingresos para el ISR, la retención de este impuesto del 1.25% sería innecesaria, por lo que después de cuatro meses de observaciones y reclamos por parte de estos contribuyentes y los gremios que los agrupan, el SAT publicó lo siguiente en la Tercera Resolución de modificaciones a la RM para 2022:

**Excepción para las personas morales de retener a las personas físicas dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentas**

**3.13.33.** Para los efectos del artículo 113-J de la Ley del ISR, cuando las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, realicen operaciones

derivadas de estas actividades con personas morales, estas últimas quedarán relevadas de efectuar la retención del 1.25% por los pagos realizados a las citadas personas físicas. Lo anterior, siempre que dichos ingresos se encuentren exentos en términos de lo dispuesto por el artículo 113-E, noveno párrafo de la citada Ley y en el CFDI que ampare la operación, las personas físicas señalen en el atributo "Descripción", lo siguiente: "Los ingresos que ampara este comprobante se encuentran en el supuesto de exención a que se refiere el artículo 113-E, noveno párrafo de la Ley del ISR".

Derivado de lo anterior, surgen algunos cuestionamientos como son:

**1.** ¿Será posible que estos contribuyentes puedan recuperar las retenciones de ISR que sus clientes personas morales les efectuaron por los meses de enero a abril de 2022?

**2.** ¿Será necesario que estos contribuyentes deban corregir los CFDI que emitieron desde enero 2022 y hasta antes de la publicación de la regla 3.13.33., de acuerdo con la información específica que se deberá de manifestar en el campo de "Descripción"?

Esperamos que por lo que resta del año, el SAT pueda externar sus comentarios al respecto.

## COMPLEMENTO CARTA PORTE

En materia de CFDI, el SAT publicó el comunicado 026/2022, el 24 de mayo de 2022,<sup>7</sup> en relación con la obligación del complemento carta porte, el cual menciona lo siguiente:

*Como parte de las medidas que el Gobierno de México ha tomado para mitigar los efectos inflacionarios, en días pasados se presentó el Paquete Contra la Inflación y la Carestía (PACIC). El Servicio de Administración Tributaria (SAT) participa en este Paquete al **exentar a los productores del sector primario de las multas y sanciones por la no emisión correcta de la factura electrónica con***

**complemento Carta Porte, cuando trasladen sus mercancías con sus propios medios, hasta el 1 de octubre de 2022 o hasta el tiempo que sea necesario de acuerdo con el propio PACIC.**

(Énfasis añadido.)

## CONCLUSIONES

A estas alturas, está muy claro que los contribuyentes personas físicas que no se encuentran en los supuestos de los párrafos noveno y décimo del artículo 113-E de la LISR, aun cuando sus ingresos provengan del sector primario, deberán causar el ISR como cualquier otro contribuyente del Resico, e incluso al rebasar los \$3'500,000 de ingresos, límite de este nuevo régimen, estos contribuyentes estarán obligados a tributar en el régimen de actividades empresariales y profesionales, sin gozar de facilidad alguna, beneficio o estímulo fiscal.

No queda claro por qué el Congreso o la autoridad fiscal hacen este trato desigual entre personas morales y personas físicas del mismo sector económico, pues, en su caso, y salvo algunas excepciones, las personas físicas pudieran considerarse de menor capacidad de ingresos y, por tanto, estarían más limitadas para cumplir con las cargas fiscales actuales y, por lo mismo, podría suponerse que deban de gozar de mayores facilidades y estímulos fiscales.

Es importante mencionar que las personas físicas dedicadas a estas actividades pudieran tributar opcionalmente como integrantes de personas morales, en cuyo caso, serían las personas morales los contribuyentes ante el SAT de acuerdo con las disposiciones del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesca, en sus artículos 74 y 75 de la LISR.

Sin duda, este 2022 ha sido un año de cambios fiscales relevantes para este sector económico y en especial para las personas físicas, que sin tener muy clara la razón, han sido de los contribuyentes más afectados por la disminución de beneficios y facilidades fiscales. •

<sup>7</sup> Véase en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-apoya-a-los-productores-del-sector-primario-para-la-emision-de-la-factura-electronica-con-complemento-carta-porte-026-2022>

# Características del cumplimiento fiscal en un proceso de fusión o adquisición

La dinámica económica actual requiere que los agentes económicos exploren de manera constante alternativas de crecimiento y enfoquen sus esfuerzos en fortalecer su capacidad de respuesta ante cambios en los mercados, los cuales pueden resultar vertiginosos. Si bien 2020 presentó retos sin precedentes para la economía global, derivados de la pandemia del *coronavirus disease* (Covid-19), para los grupos multinacionales implicó un cambio en su postura, pasando de una idea de expansión a una de resiliencia



78



Mtro. y C.P.C. Alfredo Cobix Carbajal, Socio Líder de Fusiones y Adquisiciones de KPMG



C.P. José Antonio Valdovinos, Director de Fusiones y Adquisiciones de la Práctica de Impuestos y Legal de KPMG

## INTRODUCCIÓN<sup>1</sup>

Con el avance en los programas de vacunación a nivel global, 2021 presentó un escenario más optimista, en el cual, incluso, dichos grupos mostraron indicios de recuperación económica. De hecho, de acuerdo con un comunicado de la Secretaría de Economía (SE), la inversión extranjera directa creció un 8.7% respecto a la observada el año anterior, la cual cayó cerca del 19% en comparación con 2019.

De esta manera, las condiciones cambiantes en el mercado en muchas ocasiones requieren que sus participantes consideren opciones de crecimiento inorgánico, lo cual puede lograrse con la incorporación de negocios ajenos al grupo, ya sea mediante su compra o a través de la fusión de estos cuando se pretende compartir la dirección del nuevo negocio.

En estas opciones de crecimiento resulta común que parte de la planeación financiera de las empresas se fundamente en la búsqueda de ahorros tributarios que, frecuentemente, pueden traer consigo riesgos fiscales que podrían no ser identificables a simple vista.

## ANÁLISIS

No es raro encontrar que grupos empresariales tengan establecidos esquemas que, desde un punto de vista fiscal, puedan ser considerados demasiado competitivos a consecuencia de la interpretación de las normas fiscales, pudiendo desencadenar responsabilidades adicionales para los participantes en la transacción, ya sea por causa de una estructuración de venta o por la posición fiscal histórica del grupo adquirido o fusionado.

Por otro lado, en los últimos años, en México, el marco regulatorio en materia fiscal ha evolucionado de forma significativa, incorporando conceptos como la razón de negocios y obligaciones como la de reportar ciertas operaciones, además de brindar a las autoridades fiscales mayores herramientas que derivan en una fiscalización más profunda y detallada, con una atención cada vez mayor a la verificación del adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

...el marco regulatorio en materia fiscal ha evolucionado de forma significativa, incorporando conceptos como la razón de negocios y obligaciones como la de reportar ciertas operaciones, además de brindar a las autoridades fiscales mayores herramientas que derivan en una fiscalización más profunda y detallada...

Un ejemplo de lo anterior se materializa en lo dispuesto en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual expone que las autoridades fiscales tienen la facultad de presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios válida cuando el beneficio económico cuantificable y razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal o cuando, por medio de una serie de actos jurídicos, el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse mediante la realización de un menor número de actos y el efecto fiscal de estos hubiera sido mayor.

En adición a lo mencionado, actualmente los contribuyentes están obligados a reportar y mantener al día a las autoridades fiscales sobre las modificaciones en su participación accionaria, reorganizaciones y reestructuras corporativas, así como de los cambios de residencia fiscal, entre otros, en virtud de las obligaciones en materia de operaciones relevantes que establece también el CFF desde 2014.

Asimismo, cabe destacar que las disposiciones en materia de esquemas reportables, incorporadas en el citado código a partir de 2020, permiten a la autoridad rastrear de manera inmediata, aquellos

<sup>1</sup> Las ideas y opiniones expresadas en este escrito son de los autores y no necesariamente representan las de KPMG en México



80

esquemas creados por los contribuyentes o sus asesores, que generen algún beneficio fiscal en México bajo ciertos escenarios, a saber:

- Cuando se busque transmitir pérdidas fiscales a personas distintas de aquellas que las generaron.
- Cuando se retornen mediante una serie de pagos u operaciones interconectados en su totalidad.
- Cuando estas forman parte del pago a la persona que lo efectuó inicialmente y se transmitan activos depreciados totalmente para que sean nuevamente depreciados por una parte relacionada.
- Cuando se refresquen artificialmente pérdidas fiscales que estén próximas a expirar.

En este contexto, cobra relevancia (para los adquirentes de un negocio o para las partes involucradas en un proceso de fusión) la necesidad de efectuar un

análisis diligente respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales de las entidades que son objeto de la transacción (incluso con anterioridad a la operación), así como el análisis adecuado de la estructuración de venta, si es el caso.

Una apropiada revisión del cumplimiento fiscal de las entidades objeto proporcionará las herramientas necesarias para identificar o descartar potenciales pasivos fiscales, originados por errores humanos o planeaciones fiscales que pudieran legarse a los adquirentes de las entidades objeto o al grupo que surja con motivo de la fusión.

Este tipo de análisis no es exclusivo de los adquirentes de negocios y resulta particularmente valioso cuando se realiza de forma anticipada por parte de los vendedores. En adición, los compradores podrían conocer de primera mano potenciales vicios ocultos en su vehículo de inversión y con ello tomar las medidas necesarias de cara a la negociación que planean llevar a cabo.

## CONCLUSIÓN

El incumplir con las formalidades que establecen las disposiciones fiscales para los contribuyentes (presentación de avisos, declaraciones, entre otros) puede detonar costos que pondrían en riesgo la viabilidad de la transacción. Un claro ejemplo de ello es el alto costo que puede resultar para las partes involucradas cuando, en el caso de una fusión de sociedades, la presentación de avisos al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) se presente fuera del plazo o con errores.

De igual manera, es importante resaltar aquellos casos en donde los adquirentes de los negocios se pueden convertir en responsables solidarios de los impuestos causados por el enajenante de un negocio, ya sea al momento de la transacción o antes, en función de adquirir un negocio en marcha con la compra de las acciones de una sociedad.

Por ello, la asesoría de terceros especializados puede convertirse en una excelente herramienta para la adecuada verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, toda vez que esta permitirá a las partes involucradas en una transacción enfocarse en lo que realmente a ellos les interesa: La monetización y el crecimiento de su negocio. •

# ¿CUÁLES SON LOS CAMBIOS FISCALES QUE DEBEN ADOPTAR LAS EMPRESAS?

Mantente al día de las **disposiciones en materia fiscal**  
y aplica correctamente las reformas.



**¡Descarga  
el ebook ahora!**

# Operaciones financieras en grupos empresariales. Actualización del marco regulatorio internacional en materia de precios de transferencia



82

En un entorno de constante cambio y con una fuerte tendencia fiscalizadora por parte de las autoridades fiscales mexicanas, el correcto soporte, tanto documental como económico de las operaciones entre partes relacionadas es fundamental. Dentro de esta coyuntura local, pero también internacional, la presente colaboración tiene como objetivo guiar al lector en los aspectos más relevantes, algunos de ellos nuevos, sobre el enfoque que será implementado a partir de ahora por las autoridades fiscales de México como del extranjero para revisar y auditar operaciones financieras intercompañía. Adicional a los aspectos fiscales y financieros que conllevan dichas transacciones, la razonabilidad de las estructuras propuestas, así como el soporte económico y financiero de las mismas jugarán un papel determinante en los actuales y futuros procesos de fiscalización

GARRIDO  LICONA.  
Y ASOCIADOS S.C.

L.E. Jorge Araujo Pacheco,  
Socio del Área de Precios  
de Transferencia de Garrido  
Licona y Asociados



## ANTECEDENTE

El pasado 20 de enero, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó la más reciente actualización de las *Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales* (guías de precios de transferencia o guías).

así como en los procesos de fiscalización que las autoridades fiscales realicen a partir de la publicación de este documento.

## ASPECTOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES FINANCIERAS

El Capítulo X de las guías establece la pauta para la determinación de las reglas bajo las cuales las autoridades fiscales y los contribuyentes deberán verificar y documentar las operaciones financieras entre partes relacionadas.

Dicho capítulo estipula antecedentes relevantes respecto a los siguientes puntos:

1. La aplicación del principio de valor de mercado (o principio *arm's length*);
2. Funciones de tesorería;
3. Garantías financieras; y
4. Seguros cautivos.

A continuación, abordaré los aspectos relevantes contenidos en ese documento.

### Principio de valor de mercado en operaciones financieras

Un aspecto fundamental de la evaluación que debe ser contemplado dentro del otorgamiento de flujos entre dos partes relacionadas es el análisis detallado de la categorización de la operación intercompañía *per se*.

Las guías indican, como primer paso de cualquier análisis en materia de precios de transferencia, que ese debe soportar y documentar que la operación se estructure como préstamo o como cualquier otra operación financiera, para que, con base en dicho análisis, se proceda con la documentación y la determinación del valor de mercado por dicha transacción.

Bajo este esquema, un reto interesante es la determinación y el análisis de las relaciones financieras, comerciales y económicas que los participantes de las transacciones intercompañía pudieran mantener.

Dentro de un contexto de valor de mercado, dos participantes independientes pudieran tener fuerzas comerciales y económicas contrarias entre sí que afectarían, de manera relevante, la decisión de participar

La relevancia de esa publicación estriba en que dicho documento es una de las principales fuentes de guía para la aplicación y el entendimiento de la normativa en materia de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las mismas autoridades fiscales mexicanas, tal como lo señala el último párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el cual indica a dicho documento como una fuente de interpretación a lo dispuesto en esa ley en la materia.

Dentro de los principales cambios señalados en ese documento, se incorpora una guía actualizada en materia de operaciones financieras las cuales robustecen posturas y recomendaciones previas.

Los cambios adicionados como parte de las guías tienen por objetivo facilitar el entendimiento de las normativas de precios de transferencia, los cuales se encuentran en sintonía con las modificaciones de los últimos años en materia fiscal, así como proporcionar, tanto a los contribuyentes como a las autoridades fiscales la información, la mecánica de valoración y el proceso de revisión que deben efectuarse en la actualidad.

Es de esperarse que dichos cambios surtan efectos en la normativa mexicana de precios de transferencia,

**...se refuerza la idea de evitar la homologación de los análisis de operaciones financieras, considerando aspectos individuales de las partes que se deberían someter a evaluación, incluyendo condiciones de los negocios y/o industria en los cuales participa cada una de ellas.**

en una operación financiera en común. Caso diferente, es el de operaciones entre empresas de un mismo grupo empresarial, donde el factor impositivo podría jugar como un aspecto preponderante dentro de las decisiones económicas para concretar dicha operación, situación que la diferencia de las operaciones entre partes independientes.

Asimismo, entes independientes podrían tomar decisiones con base en aspectos financieros, como lo son, el balance entre deuda interna y apalancamiento externo, el costo de oportunidad que el acreedor pueda tener al no disponer de manera inmediata de los recursos colocados en el financiamiento para oportunidades de inversión, las opciones de endeudamiento del deudor, ya sea con instituciones financieras externas o a través de sus accionistas o inversionistas potenciales, su capacidad real de pago y la afectación de su rentabilidad como resultado de la aplicación del instrumento financiero.

Dicho lo anterior, la correcta documentación del principio de valor de mercado deberá considerar elementos, como los siguientes:

- El análisis de opciones alternativas a la transacción financiera a ser llevada a cabo que otorgue flujos a la empresa;
- La correcta caracterización del instrumento financiero a ser establecido entre las partes relacionadas;
- La caracterización, las condiciones y las circunstancias económicas estipuladas o vinculadas al instrumento financiero seleccionado; y

- Las estrategias de negocio asociadas con la operación financiera.

Dicho esto, será común que en los análisis de precios de transferencia asociados con transacciones financieras, como por ejemplo, las operaciones de préstamos intercompañía, se replantee o se solicite documentación respecto a fechas de pago del instrumento, tasa de interés asociada, la estructura de cobro y pago del principal e intereses, pero también información respecto al origen de los recursos dispuestos, garantías asociadas, fuente principal de recursos para hacer el pago correspondiente de los compromisos asumidos, capacidad de pago y endeudamiento del deudor, utilización de la deuda contraída y posibles escenarios de no pago y coberturas asociadas con dichas circunstancias.

Todos estos elementos deben ser analizados por el grupo empresarial de manera conjunta o individualizada dependiendo de las características colectivas e individuales de las partes involucradas en la operación. Es así, que se refuerza la idea de evitar la homologación de los análisis de operaciones financieras, considerando aspectos individuales de las partes que se deberían someter a evaluación, incluyendo condiciones de los negocios y/o industria en los cuales participa cada una de ellas.

Las condiciones en las que finalmente se pacten las operaciones deben ser lo suficientemente claras para poder revisar que los fundamentos bajo los cuales se definen las transacciones intercompañía han sido y seguirán siendo aplicadas. El marco contractual es fundamental en este aspecto. Sin embargo, se ha identificado que mucho del contexto comercial, operativo y económico de las operaciones financieras no quedan contempladas en el marco jurídico establecido entre las partes, tal como ocurre en los contratos de operaciones financieras pactadas entre terceros independientes, principalmente, participantes del sector financiero, por ejemplo, los bancos comerciales.

Dicho lo anterior, un correcto análisis funcional, tanto del acreedor como del deudor es fundamental. Tal análisis no únicamente deberá describir los aspectos básicos de la transacción, sino que debe permitir a un lector independiente, como lo son las autoridades fiscales, el poder entender aspectos relevantes

como los perfiles de negocio y crediticio de las personas involucradas, así como las funciones efectuadas, los riesgos asumidos y los activos involucrados por ambas partes.

Lo anterior tiene como objetivo complementar información básica como las características económicas del instrumento financiero seleccionado (por ejemplo, la tasa de interés, si esta es fija o variable, las garantías solicitadas, entre otros elementos).

Dado que dicha transaccionalidad es realizada dentro de un mercado determinado, un elemento adicional a ser considerado es la afectación que las condiciones de mercado pudieran tener sobre la operatividad intercompañía. Aspectos como condiciones particulares de un mercado o industria en la que participen las partes relacionadas, las variaciones del tipo de cambio y la moneda en la que se denomina el instrumento financiero, regulaciones locales, nacionales o internacionales y las circunstancias macroeconómicas no pueden ser excluidas de la revisión de estas operaciones.

Finalmente, y no menos importante, los aspectos asociados con las estrategias futuras vinculadas de manera directa o indirecta con las operaciones financieras, son relevantes en el entendido que es difícil que existiese información asimétrica o incompleta entre las partes relacionadas.

Ejemplos de lo anterior involucran aspectos como operaciones de fusión o adquisiciones, políticas intercompañía locales o globales en el manejo de recursos financieros, relaciones entre los accionistas, por nombrar algunos, pueden y deben afectar las condiciones bajo las cuales se pactan las operaciones intercompañía.

### Funciones de tesorería

En los grupos empresariales se presentan al menos dos formas de tesorería: Una llevada a cabo de manera descentralizada, en donde una o varias entidades del grupo otorgan recursos a otras entidades de manera individual, mientras que en otros grupos existe una tesorería centralizada en donde una de las empresas concentra dichas actividades y coordina las operaciones del grupo empresarial.

Si bien dichas decisiones pueden verse influenciadas por el mercado, la industria, la capacidad de colocar deuda externa o la obtención de recursos financieros fuera del grupo, así como de los países o regiones en los que se ubican los participantes, todas tienen como objetivo gestionar aspectos de liquidez y de eficiencia de recursos dentro de un grupo.

En el marco de la normativa de precios de transferencia, dichas actividades deben ser compensadas de acuerdo con el principio *arm's length*, pero se plantea con mayor detenimiento el hecho de medir esa compensación tomando en cuenta efectivamente las actividades desarrolladas.

Bajo dicho enfoque, se pueden caracterizar las actividades de tesorería como actividades o servicios intragrupo de acuerdo a lo detallado en las mismas guías en su Capítulo VII y que, por ende, deben de ser compensadas tomando en cuenta las actividades, los costos y los gastos desarrollados o, en caso contrario, como entidades similares a entidades financieras con esquemas de compensación más complejos y robustos, asociados con la forma de operar, colocar y obtener recursos para la dispersión dentro de un grupo empresarial.

Para analizar lo anterior, se deben identificar las principales actividades desarrolladas, las cuales pueden dividirse en: **(i)** préstamos intercompañía; **(ii)** actividades de administración de recursos o *cash pooling*, y **(iii)** actividades de cobertura de riesgos o *hedging*.

A continuación, comento cada una de las anteriores actividades:

#### *Préstamos intercompañía*

Siendo una de las operaciones intercompañía más comunes, es de especial importancia conocer los aspectos fundamentales dentro de los análisis de precios de transferencia de dichas transacciones.

Las posturas entre acreedores y deudores deben ser contrastadas y soportadas atendiendo al hecho de que ambas pueden y deben ser contrarias. Ejemplos de ello, se pueden considerar el perfil crediticio del deudor desde la perspectiva del acreedor y el balance de la deuda interna y el financiamiento recibido, medido como el Costo de Capital Promedio Ponderado (WACC, por sus siglas en inglés), aspectos de

la economía y variaciones del tipo de cambio desde la perspectiva del deudor.

Mucho se ha comentado respecto de la capacidad de pago o riesgo crediticio que una entidad que forma parte de un grupo empresarial debe tener, y si dicha evaluación debe o no considerar elementos grupales. Si bien las guías no establecen una mecánica estandarizada, sí señalan que dicha valuación debe efectuarse bajo una óptica que refleje el flujo de efectivo más apegado a la realidad de las partes involucradas.

Se reconoce como parte de la evaluación y de la obtención de los financiamientos el hecho que una empresa mantiene un perfil individual, pero también colectivo al ser parte de un grupo, aspecto que es importante cuantificar y documentar.

Un grupo conoce, en términos generales, las circunstancias pasadas, actuales y futuras de sus participantes y, por tanto, debe tomar dichos elementos para determinar contraprestaciones e indicadores de desempeño que pudieran influir en el replanteamiento de las condiciones pactadas originalmente entre las partes relacionadas. La asimetría de información que en condiciones de mercado pudieran existir, en principio dentro de un grupo empresarial, es mínima o inexistente.

Las garantías en un crédito tienen que ser analizadas caso por caso, y el colateral debe ser cuantificable, medible y evaluado para cuantificar su capacidad real de hacer frente a un posible quebranto o incumplimiento por parte del deudor.

Finalmente, la aplicación del método de precios de transferencia debe considerar todos los elementos alrededor de la operación de financiamiento y estos tienen que valuarse dentro de la perspectiva de valor de mercado. Dichos elementos pueden ser tarifas administrativas, intereses moratorios, entre otros elementos.

Asimismo, estos elementos pueden o deben tener un efecto en la estimación de la capacidad de pago del deudor. Adicionalmente, otros aspectos que se pueden considerar son el costo del apalancamiento por parte del acreedor, en caso de existir, coberturas asociadas con la operación, entre otros elementos.

### *Cash pooling*

Este tipo de operaciones tienen un aspecto en particular que hace complejo su análisis, el cual radica en que en el mercado es común que estas se realicen exclusivamente entre partes relacionadas, por lo que el soporte documental y el análisis de las condiciones de mercado de las contraprestaciones y condiciones acordadas entre las partes involucradas no pueden directamente compararse con transacciones realizadas entre terceros independientes.

Dicho lo anterior, un detallado análisis funcional de las partes involucradas cobra especial importancia para el correcto entendimiento de las condiciones acordadas.

Si bien las guías no establecen una forma directa y única de llevar a cabo la evaluación de mercado de las operaciones de *cash pooling*, sí hace comentarios respecto a que la verificación del principio *arm's length* debe considerar dos esquemas principales: **(i)** evaluar a la empresa líder del *cash pooling* (en caso de existir) y atribuirle su rendimiento de mercado respectivo, o en caso contrario, **(ii)** evaluar a cada integrante del acuerdo, considerando elementos particulares de cada uno de ellos para determinar una o varias contraprestaciones de mercado.

Fundamentalmente, uno de los aspectos que las autoridades fiscales deben evaluar es si este tipo de acuerdos intercompañía hace que la posición fiscal, económica y comercial de las entidades involucradas fuera mejor que la posición que existiría en caso de no participar dentro de estos.

### *Hedging*

Siendo que el principal objetivo de las operaciones de cobertura es transferir y, en su caso, controlar o minimizar la exposición a riesgos exógenos de volatilidad o de mercado a las transacciones sujetas a este tipo de instrumentos, como lo puede ser tasas de interés, tipos de cambio o precios de ciertos productos (los llamados *commodities*), el principal reto de los grupos multinacionales es identificar correctamente a las entidades que participan dentro de este acuerdo y las actividades, pero sobre todo los riesgos, que son asumidos o transferidos dentro del grupo.

Es común que este tipo de acuerdos se realicen dentro de un marco que involucra la negociación centralizada del grupo con proveedores externos que generan las coberturas necesarias, el establecimiento de instrumentos de cobertura financiera internos o la definición de coberturas implícitas en la operación que no necesitan de un instrumento financiero para la transmisión de riesgos asociados (las llamadas coberturas naturales).

Dicho esto, es importante la definición de los perfiles de las partes involucradas para poder determinar el precio o contraprestación de mercado que debería establecerse para efectuar la operación intercompañía.

### Garantías financieras

Garantizar que los compromisos adquiridos, como las deudas, tienen una certidumbre efectiva de ser cubiertas por el mismo deudor o a través de la tercerización de dicho riesgo, comprende uno de los análisis más interesantes planteados dentro del marco de las guías.

El aspecto fundamental es poder cuantificar, de manera precisa, la capacidad de pago que tiene una persona que funge como garante de una operación o el valor real o subyacente que un instrumento o activo posee en su calidad de garantía frente a un acreedor.

Es importante señalar que la existencia de una garantía dentro de un esquema financiero intercompañía agrega varios elementos interesantes como lo son el beneficio de poder contraer deudas adicionales, el poder negociar condiciones económicas favorables dependiendo de la solidez de la garantía, entre otros aspectos.

Por lo anterior, los análisis de precios de transferencia asociados con dicha garantía pueden girar en torno a cuatro posibles escenarios de valuación: **(i)** la determinación del valor de la garantía contrastando el costo financiero de un instrumento sin garantía vs. uno que se encuentre garantizado; **(ii)** la cuantificación del daño y/o costo que tendría la persona que funge como garante en caso de que la garantía sea aplicada; **(iii)** la valuación de la pérdida esperada a través de un Modelo de Valuación de Activos Financieros (CAPM, por sus siglas en inglés), o **(iv)** a través de un modelo de inyección de capital como alternativa a la garantía otorgada.

Estas mecánicas plantean a las autoridades fiscales y a los contribuyentes la posibilidad de cuantificar el valor de tal garantía y determinar una contraprestación de mercado entre las partes relacionadas.

### Seguros cautivos

Las guías comentan las particularidades de la contratación de coberturas por parte de grupos empresariales en donde se determinan condiciones que pueden ser beneficiosas a todos o a algunos miembros de las organizaciones, dependiendo de las coberturas estructuradas.

En estos casos, las actividades realizadas por uno o varios participantes dentro del grupo empresarial definirán, no únicamente las posibles contraprestaciones asociadas con los seguros contratados si no la determinación del valor de mercado asociado con dichas actividades efectuadas entre los miembros.

Funciones como la contratación colectiva, la negociación de términos, la identificación de riesgos sujetos a ser asegurados, son algunas de las actividades que pudieran ser realizadas de manera interna y que, en consecuencia, deberían ser acordadas dentro de un marco del principio de valor de mercado.

### CONCLUSIONES

Actualmente, las autoridades fiscales han prestado especial atención a las operaciones financieras realizadas entre los grupos empresariales, solicitando cada vez una mayor documentación respecto a aspectos de forma y de fondo ligados directamente a temas de deducibilidad, materialidad y razón de negocio.

Con base en lo expuesto, las guías abordan elementos adicionales o complementarios de dicha postura. En este sentido, se puede concluir que los contribuyentes enfrentarán un importante reto respecto a las razones económicas, financieras, fiscales, documentales y comerciales de la implementación de instrumentos financieros.

En la medida en que los procesos llevados a cabo y la información que sea generada y almacenada como conclusión de dichos análisis sea sólida, se podrán reducir riesgos importantes y hacer más eficiente los procesos asociados con flujos de efectivo al interior de las organizaciones. •

# Aspectos relevantes que se deben considerar en la fusión de sociedades

88

Este análisis se centra en los nuevos requisitos y procedimientos para la realización de una fusión de sociedades en el ámbito fiscal. Se aborda el concepto de fusión, su marco legal, efectos fiscales y requisitos que se deben cumplir para la presentación del aviso de fusión y cancelación del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la fusio-

nada

**COPPER**  
**WOLF** / We help you stay focused.



C.P. Mario Castillo Lechuga,  
Socio de Copperwolf



C.P. José David Adame  
Carrillo, Gerente de  
Impuestos de Copperwolf

## INTRODUCCIÓN

Desde hace alrededor de 10 años, las autoridades fiscales han enfocado sus esfuerzos en mitigar la evasión fiscal. Para lograr este objetivo han ido incluyendo cada vez más requisitos, prohibiciones y sanciones en ciertas operaciones. Uno de los temas que más está siendo atacado por la autoridad es la fusión de sociedades, ya que este mecanismo se llegó a utilizar en muchas ocasiones para desaparecer sociedades que podrían tener alguna contingencia fiscal.

Esta agenda de la autoridad de atacar dichas prácticas, que ellos consideran como indebidas, resultó en la imposibilidad de perfeccionar prácticamente cualquier fusión de sociedades, sin importar si estas derivaban de necesidades estratégicas y de negocios o de una planeación fiscal.

El no poder perfeccionar las fusiones de sociedades ante la autoridad fiscal ha provocado dejar en total incertidumbre a los contribuyentes, ya que la empresa que desaparece como consecuencia de la fusión deja de existir en términos legales, sin embargo, fiscalmente, la sociedad sigue existiendo ante la imposibilidad de cancelar el RFC.

Aunado a los nuevos requisitos y procedimientos que ha ido promulgando la autoridad en los últimos años, se suma la contingencia provocada por la pandemia derivada del *coronavirus disease* (Covid-19), la cual provocó que las oficinas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) estuvieran trabajando de forma reducida, lo que hacía más complicado obtener una cita para poder presentar el aviso de fusión y cancelar el RFC de la fusionada.

Durante este primer semestre de 2022, las oficinas del SAT apenas están retomando sus actividades de forma normal y en su total capacidad, sin embargo, la autoridad fiscal al implementar otras agendas (declaraciones anuales, Contraseñas, firma electrónica, constancia de situación fiscal, etc.) ha provocado que persista la escasez de citas para realizar el trámite de la fusión, ya que el SAT encamina sus esfuerzos y personal a los otros tipos de trámites.

Ante esta total incertidumbre, a continuación, presentamos un análisis con la actualidad fiscal de los efectos de la fusión y los trámites y procedimientos

a realizar ante la autoridad fiscal para terminar el proceso completo de la fusión.

## MARCO LEGAL DE LA FUSIÓN EN NUESTRO PAÍS

La fusión de una empresa puede estudiarse desde la perspectiva legal corporativa, fiscal, de competencia económica y regulatoria. Para los fines del presente escrito, destacaremos la perspectiva legal y fiscal de la fusión de sociedades.

Es posible identificar a una fusión como una combinación de dos o más empresas en la que los activos, pasivos y capital de la entidad vendedora son absorbidos por la empresa compradora, siendo sus elementos básicos, por un lado la sociedad fusionante, que es el elemento superviviente de la fusión, ya sea una nueva entidad o una de las empresas que decidieron hacer la fusión cuando no exista una nueva entidad y, por otro lado, la sociedad fusionada, que es el elemento que deja de existir porque formará parte integral de la fusionante.

Al respecto, el artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece que la fusión debe ser decidida por el órgano supremo de cada una de las sociedades que quieran formar parte de la misma, siendo también que en materia mercantil, la ley suprema hace referencia al pacto entre las partes, por tanto, este documento en el que consta la resolución de los órganos supremos de cada una de las sociedades, muchas veces llamado acta de asamblea, deberá incluir todos los pormenores de la fusión y estará acompañado del convenio de fusión que se celebra entre la sociedad fusionante y la(s) sociedad(es) fusionada(s).

Para que dos o más empresas se fusionen bajo nuestras leyes, es importante tener en consideración lo siguiente:

1. El órgano supremo de la(s) sociedad(es) que participarán en la fusión debe resolver sobre la fusión que intentan realizar y aprobar el acuerdo de fusión. Dichos acuerdos deben de registrarse en el Registro Público de Comercio y publicarse en el sistema electrónico de la Secretaría de Economía (SE). De la misma manera, cada sociedad deberá publicar

su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberán publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

2. Una vez aprobada la fusión y su acuerdo, esta debe realizarse en la forma y términos aprobados por el órgano supremo.

Es importante destacar que en nuestro país existen dos tipos de fusiones: **(i)** la sucesiva y **(ii)** la instantánea. En este sentido, el artículo 224 de la LGSM señala el proceso de una fusión sucesiva, que implica que esta no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse realizado la inscripción en el Registro Público de Comercio. Dicho plazo se establece para que cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan pueda oponerse a la fusión.

Una vez transcurrido el plazo, podrá efectuarse la fusión y la sociedad fusionante tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas. Por su parte, la fusión es instantánea cuando tiene efectos al momento de su inscripción en el Registro Público de Comercio, siempre y cuando se compruebe cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse.
2. Se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito, o
3. Constare el consentimiento de todos los acreedores.

Si bien el tiempo en que surte efectos una fusión está plenamente regulado en la legislación mercantil, en materia fiscal las autoridades han definido, a través de criterios normativos dicho momento.

El SAT mediante su criterio normativo 4/CFF/N indica que se considera que la fusión de las personas morales se lleva a cabo en la fecha en que se toma el acuerdo respectivo o, en su caso, en la fecha que se haya señalado en el acuerdo tomado en la asamblea general ordinaria o extraordinaria de accionistas.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ha resuelto que, en materia fiscal, la fusión surte efectos desde el momento en que se firma el contrato o convenio de fusión:

Fecha en que surte efectos la fusión		
LGSM	SCJN	SAT
90 Tres meses posteriores a su inscripción en el Registro Público de Comercio En la fecha de inscripción si: • Se pacta el pago de todas las deudas • Se constituye depósito del importe de las deudas • Se obtiene consentimiento de los acreedores	En el momento en que se firma el contrato o convenio de fusión	En la fecha en que se toma el acuerdo de fusión En la fecha que se haya señalado en el acuerdo tomado en la asamblea general de accionistas

Como se puede observar, se establecen momentos diferentes en los que surten efectos la fusión, por tanto, es importante considerar cada uno de ellos y, en la medida de lo posible, tratar de empatarlos.

Retomando un poco la legislación mercantil, en esta es esencial estipular quién será el responsable del pasivo de la sociedad que ha de fusionarse y es por esa razón que se enfatiza la distinción entre los dos tipos de fusiones y sus momentos en que surten efectos.

De lo anterior, se desprende uno de los requisitos más importantes que ha ido estableciendo la autoridad fiscal en los últimos años, siendo este la manifestación expresa de la sociedad fusionante para asumir la responsabilidad solidaria y la titularidad de las obligaciones de la sociedad fusionada.

Una vez establecidas las nociones básicas de las fusiones, es pertinente proseguir a desarrollar los aspectos fiscales y requisitos de una fusión de sociedades en nuestro país.

## INGRESOS POR FUSIÓN

Al realizarse la figura mercantil de la fusión, el patrimonio de la sociedad fusionada pasa al patrimonio de la sociedad fusionante, por lo que, existe una enajenación de bienes para efectos fiscales, misma que corresponde precisamente a la enajenación del patrimonio de la sociedad fusionada.

De acuerdo con lo señalado en la fracción IV del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la ganancia derivada de dicha enajenación es un ingreso acumulable; por lo que se considera como ingreso acumulable a la ganancia derivada de la fusión de sociedades.

Ahora bien, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica que se entiende por enajenación la que se realiza mediante fusión de sociedades, excepto en los casos a que se refiere el numeral 14-B del mismo código.

Por su parte, el artículo 14-B del CFF señala que se considera que no hay enajenación en el caso de fusión, siempre que se cumpla con ciertos requisitos, como los son: La presentación del aviso de fusión a que se refiere el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF); la realización, por parte de la sociedad fusionante, de las mismas actividades que realizaba esta y la sociedad fusionada durante un periodo mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en que surta efectos la fusión (salvo algunas excepciones), y que la sociedad fusionante presente las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que le correspondan a la sociedad fusionada.

Entonces, en la medida en que se cumplan los requisitos señalados en el artículo 14-B del CFF se consideraría que no hay enajenación por virtud de una fusión.

Como se mencionó en el presente análisis, la autoridad ha ido incorporando nuevos requisitos aplicables a las fusiones y el artículo 14-B del CFF no fue la excepción, adicionándole preceptos que hay que tomar en cuenta para que una fusión no se considere enajenación y, por tanto, no genere impuestos a cargo.

## NUEVOS REQUISITOS PARA QUE UNA FUSIÓN NO SE CONSIDERE ENAJENACIÓN

A partir del 1 de enero de 2022 entraron en vigor nuevos requisitos para que una fusión no se considere enajenación, en términos del artículo 14-B del CFF, de los cuales los más importantes son los siguientes:

- Conceptos o partidas no registradas en los estados financieros aprobados para la fusión

No será aplicable la exención del numeral 14-B del CFF cuando, como consecuencia de la transmisión de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de las sociedades involucradas en la fusión, cualquier partida cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en los estados financieros aprobados en la asamblea general que acordó la fusión.

- Razón de negocios

Si la autoridad fiscal detecta que la fusión carece de razón de negocios se deberán aplicar las reglas y consecuencias fiscales de la enajenación.

Para verificar si existe razón de negocios, la autoridad podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la fusión, efectuadas dentro de los cinco años anteriores y posteriores a su realización.

- Operaciones relevantes

Se entenderá por ellas las siguientes:

- Transmisión de la propiedad o uso de las acciones.
- Aumentos y disminuciones en más de un 30% del valor contable de las acciones.
- Aumentos o disminuciones de capital social.
- Modificaciones en la participación accionaria de los socios.
- Cambios de residencia fiscal de los socios.
- Transmisiones de segmentos del negocio.

- Dictamen fiscal

Deberán dictaminarse los estados financieros utilizados para realizar la fusión, así como los elaborados como resultado de la misma.

La regla 2.10.27. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022 indica algunas excepciones para la obligación del dictamen fiscal por fusión, siempre

y cuando se cumpla con los requisitos de que la Cuenta de Capital de Aportación (Cuca) de la fusionante, el capital social de la misma y los activos transmitidos a la fusionante no excedan, cada uno, de \$100'000,000 y que los ingresos del ejercicio fiscal inmediato de la fusionada no sean mayores a \$50'000,000.

Para acceder a la Regla 2.10.27. de la RM para 2022 escanee el Código QR



Adicionalmente, se establece que este requisito es solo para fusiones que se realicen a partir del 1 de enero de 2022 y que el dictamen se presentará, en su caso, a más tardar el 31 de marzo del ejercicio siguiente.

Con estos nuevos requisitos para la fusión, la autoridad pretende tener mayor certeza e información sobre este tipo de operaciones y además se le faculta para poder recharacterizarlas en un futuro, en caso de detectar alguna anomalía.

92

## ESQUEMAS REPORTABLES

A partir de la entrada en vigor de la Reforma Fiscal para 2020, se introdujo en el CFF el Capítulo "De la revelación de esquemas reportables", en el que se obliga a los contribuyentes y/o asesores fiscales a reportar en algunos casos ciertos esquemas en los cuales el beneficio económico sea menor que el beneficio fiscal.

Si algún esquema genera, de manera directa o indirecta, un beneficio fiscal en México y este se encuentra en alguno de los supuestos del numeral 199 del CFF, se considera que dicha operación deberá reportarse a la autoridad.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 5-A del CFF, se entiende por beneficio fiscal *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 recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.*

Como se puede observar, el concepto es muy amplio, por lo que infinidad de operaciones podrían caer dentro de esa definición. En el caso particular de la fusión, cuando se cumplan todos los requisitos señalados en el artículo 14-B del CFF, la fusión se considerará exenta del impuesto sobre la renta (ISR), lo cual, es evidentemente un beneficio fiscal para las sociedades involucradas, por lo que se podría llegar a considerar como tal. Sin embargo, en este caso particular, hay elementos para sostener que no estamos ante un esquema reportable, toda vez que dicha exención es por virtud de ley y el beneficio económico futuro puede ser mayor al fiscal.

Siguiendo con los esquemas reportables, el artículo 199 del CFF establece 14 características para que una operación se considere como tal, de las cuales destacan las siguientes al semejarse a los efectos fiscales de una fusión:

- Fracción VI - Transmisión de bienes sin contraprestación.
- Fracción VIII - Transmisión de bienes total o parcialmente depreciados.

En una fusión no hay una contraprestación económica como tal y evidente al transmitir los bienes de la sociedad fusionada a la fusionante, estos están depreciados.

Es de suma importancia analizar todos estos conceptos y beneficios posibles a obtener al momento de realizar una fusión, para que se tenga certeza de que no se está incumpliendo con algún requisito y a su vez tener elementos con los cuales poder defenderse en caso de cualquier acto de la autoridad.

Finalmente, es importante tener en consideración el "Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado De la Revelación de Esquemas Reportables" (DOF 2-II-2021).

Para acceder al Acuerdo de montos mínimos aplicables a la revelación de esquemas reportables (DOF 2-II-2021) escanee el Código QR



En este acuerdo se establece que no serán aplicables a los asesores fiscales o contribuyentes las disposiciones previstas en el Capítulo “De la revelación de esquemas reportables”, siempre que se trate de esquemas reportables personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México, no exceda de \$100’000,000.

### CUMPLIMIENTO DEL AVISO DE FUSIÓN Y CANCELACIÓN DEL RFC ANTE EL SAT

El artículo 11 del CFF, estipula, en la parte que nos interesa, que en los casos en que una sociedad sea fusionada, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que sea fusionada.

Por su parte, el artículo 27, apartado B, fracción II, del mismo código, señala que, en materia del RFC, es una obligación de los contribuyentes proporcionar en el RFC, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el RCFF.

El RCFF, en su artículo 29, indica respecto al numeral 27 del citado ordenamiento legal que, como parte de las obligaciones de los contribuyentes, se encuentra la de proporcionar en el RFC, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el RCFF, el cual señala que, dentro de los avisos que se deben presentar se encuentran el de “cancelación en el RFC por fusión de sociedades”

Por su parte, el numeral 30 del citado reglamento, dispone en la parte que nos interesa, que en el caso de aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades, se presentará por la sociedad fusionante

cuando esta sea la que subsista y con ello se tendrá por presentado el aviso de fusión a que se refiere el artículo 14-B, fracción I, inciso a), del CFF, como parte de los requisitos para que la fusión sea considerada exenta.

Respecto a lo anterior, es importante señalar que la regla 2.5.13. de la RM para 2022, establece que para los efectos del artículo 29 del RCFF, los avisos en el RFC se presentarán en los términos que establezcan las Fichas de trámite contenidas en el anexo 1-A “Trámites fiscales”, siendo aplicable a la fusión la fracción *el aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades, conforme a la Ficha de trámite 86/CFF.*

La mencionada Ficha de trámite 86/CFF “Aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades”, tiene muchos años siendo el procedimiento aplicable, misma a la cual se le han ido modificando ciertos requisitos a través de los años.

Para el ejercicio 2022, uno de los requisitos más importantes que se adicionaron a la mencionada ficha es la “revisión previa a la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades” contenida en la Ficha de trámite 316/CFF, mediante la cual la autoridad obliga a enviarle antes de presentar el aviso de cancelación del RFC toda la información del aviso para revisarla y verificar que la fusionada cumpla con los requisitos del artículo 27 del CFF, los cuales serían los siguientes:

- No estar publicado en las listas a que se refiere el artículo 69 del CFF, con excepción de la fracción VI, relativa a los créditos condonados.
- No estar publicado en las listas a que se refieren el segundo y cuarto párrafos de los artículos 69-B y 69-B Bis del CFF.
- No haber realizado operaciones con contribuyentes que hayan sido publicados en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo, del CFF, salvo que se haya acreditado ante el SAT la materialidad de las operaciones que amparan los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) o que se autocorrigieron, exhibiendo en este caso la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.
- Que el ingreso declarado sea congruente con los ingresos acumulables manifestados en las

Como se puede observar, el proceso de cancelación de un RFC por fusión puede llegar a durar mínimo seis meses, siendo que el CFF establece que dicha obligación debería realizarse dentro del mes siguiente a la fusión, lo cual en las circunstancias actuales es imposible.

declaraciones de pagos provisionales o anuales y que concuerden con los señalados en los CFDI.

El cumplimiento de estos requisitos previos a la presentación del aviso de fusión ha retrasado a las sociedades los procesos de cancelación del RFC de la fusionada, ya que en la gran mayoría de las sociedades la verificación de los requisitos del artículo 27 del CFF les sale negativa.

Esto ocurre porque es muy difícil que los ingresos acumulables del ejercicio concuerden exactamente con los CFDI emitidos, ya que hay partidas fiscales cuyo tratamiento de acumulación es diferente al monto emitido en el CFDI. Un ejemplo, puede ser una venta de un activo fijo, en la cual el CFDI se emite por el valor de venta, sin embargo, se acumula como ingreso solo la utilidad fiscal de la operación.

Una vez que se tiene la mencionada verificación negativa, es necesario que la sociedad se autocorrija o, en su caso, presente la aclaración correspondiente, haciendo este proceso "a ciegas" ya que la autoridad solo menciona los requisitos con los que no cumple la sociedad sin especificar montos, por lo cual, pudiera llegar a suceder que una vez después de la autocorrección se sigan teniendo diferencias con la autoridad.

Todo este proceso ya retrasó la presentación de la cancelación del RFC de la fusionada en alrededor de tres meses, pues la verificación toma un plazo de 20 días hábiles, más la prórroga en la que normalmente el SAT emplea 10 días.

Una vez que se cuenta con la resolución negativa, el tiempo en el que la sociedad determina las diferencias, se autocorriga y/o hace la aclaración y vuelve a presentar un nuevo trámite de verificación, esto puede llegar a tomar alrededor de otros dos meses.

Cuando finalmente la sociedad tiene su acuse de verificación de requisitos positivo, ahora sigue el proceso de presentación del aviso de fusión y cancelación del RFC en las oficinas del SAT, surgiendo la gran problemática de la poca disponibilidad de citas para realizar este trámite.

Como se puede observar, el proceso de cancelación de un RFC por fusión puede llegar a durar mínimo seis meses, siendo que el CFF establece que dicha obligación debería realizarse dentro del mes siguiente a la fusión, lo cual en las circunstancias actuales es imposible.

## CONCLUSIÓN

La agenda de la autoridad de atacar prácticas indebidas a través de la fusión ha resultado en la imposibilidad de perfeccionar prácticamente cualquier fusión de sociedades, lo que deja en total incertidumbre a los contribuyentes, ya que la entidad fiscalmente sigue existiendo y, por tanto, tiene que seguir cumpliendo con sus obligaciones formales.

En el ámbito fiscal, nuestro país es aún muy formalista, por lo que en ocasiones importa más el cumplimiento de requisitos que el fondo de la operación, lo que hace que se compliquen y demoren los procesos.

Dejando de lado los innumerables requisitos con los que deben cumplir las sociedades involucradas en una fusión, el mayor dilatador es la misma autoridad fiscal, ya que es muy complicado obtener una cita para presentar el trámite.

Finalmente, es de suma importancia hacer un análisis muy amplio al realizar fusiones, considerando tiempos, personal, honorarios de externos, etc. Como se expone en este escrito, el análisis debe abarcar nuevos requisitos para que la fusión sea exenta, esquemas reportables, determinación de diferencias entre los ingresos facturados y acumulables; prácticamente la autoridad obliga al contribuyente a hacerse una auditoría interna y externa, lo cual lo hace incurrir en una gran inversión de recursos, tanto de personal como financieros. •

# Las criptomonedas y su tratamiento fiscal

En el presente análisis se aborda la temática de las criptomonedas, figura jurídica que ha evolucionado desde el concepto técnico-informático, el ámbito económico, financiero y bancario, pero, no debemos de perder el análisis sustantivo de dicha figura en el ámbito comercial y, por supuesto, ligado al mercado del Derecho Tributario en México

95



Mtro. Franklin Martín Ruiz  
Gordillo, Socio Director  
de Legal Compliance  
and Business Integrity



Dr. Daniel Alberto García de la  
Vega, Investigador en el Centro  
de Investigación de Tecnología  
Jurídica y Criminología de  
la Facultad de Derecho y  
Contaduría de la Universidad  
Autónoma de Nuevo León

## INTRODUCCIÓN

En sus inicios las criptomonedas fueron desarrolladas como mera afición de fanáticos de la tecnología,<sup>1</sup> con el tiempo se transformaron en una forma de pago en videojuegos, sin embargo, a partir de 2015 comenzaron a popularizarse en el mundo de las finanzas y el Internet, logrando que la oferta y la demanda hicieran incrementar su precio hasta llegar a 20 mil dólares estadounidenses por criptomoneda.

Así, el 3 de enero de 2009, se creó el primer bloque de 50 *bitcoins*. Desde entonces se han lanzado numerosas criptomonedas diferentes (ethereum, tether, polkadot).<sup>2</sup> En la actualidad, existen más de 11 mil, según el sitio especializado CoinMarketCap. Hay unos 18.8 millones de *bitcoin* en circulación. La masa monetaria aumenta progresivamente con la emisión de nuevas unidades. En cambio, se ha fijado un tope a su creación: El número de *bitcoin* no podrá jamás superar los 21 millones.<sup>3</sup>

Con esta evolución sistemática se ha generado la problemática del uso de las criptomonedas en las transacciones en materia de impuestos, toda vez que la regulación sustantiva en México es mínima en este tópico, por lo cual, desglosamos parte del Derecho

Sustantivo en nuestro país para que el lector pueda tener una orientación sobre la relativa figura.

CRIPTOMONEDAS *BITCOIN* COMO CRIPTOACTIVOS

Las criptomonedas, desde sus inicios, fueron concebidas como una nueva alternativa dentro de los mecanismos de pagos innovadores. El *bitcoin* ha experimentado un crecimiento dentro del mercado de plataformas de pagos virtuales, lo que generó un nuevo relacionamiento financiero, en donde los bancos y otros tipos de intermediarios ya no pueden controlar el total del mercado de flujo de pagos.<sup>4</sup>

Conforme a Scholz,<sup>5</sup> el *bitcoin*, conocido por sus siglas BTC dentro de la red Internet, es una moneda virtual que puede ser utilizada como medio de pago en comercios, tiendas, almacenes u otros locales, de igual manera que el dinero físico. Latinoamérica, Brasil y Colombia son los países con mayor auge de aceptación y uso de esta moneda.

Según Salette Oro Boff,<sup>6</sup> el *bitcoin* por ser la moneda pionera, presenta un crecimiento de su valor monetario muy superior a las otras criptomonedas, pero al igual que el resto, no es reconocido como un activo financiero para cotizar en las bolsas de valores por no poseer un organismo de control que cumpla

<sup>1</sup> Nacido tras la crisis financiera de 2008, el *bitcoin* promovía inicialmente un ideal libertario y ambicionaba acabar con las instituciones monetarias y financieras tradicionales

El 31 de octubre de 2008 se publicó en Internet el libro *Blanco fundador*, su autor, Satoshi Nakamoto, un seudónimo. La identidad de la persona o el grupo que se esconde detrás sigue siendo una incógnita

En el documento de ocho páginas, Nakamoto presenta el objetivo de su criptomoneda: *Efectuar pagos en línea directamente de una persona a otra sin pasar por una institución financiera*

<sup>2</sup> En 2013, el *bitcoin*, que inicialmente no valía casi nada, superó los mil dólares y empezó a atraer la atención de las instituciones financieras. Desde entonces, este volátil mercado ha variado mucho, aunque con clara tendencia alcista

A fines de 2017, llegó a los 19 mil 511 dólares, pero la burbuja estalló y su valor cayó. Volvería a superar los 10 mil dólares a mediados de 2019 y los 15 mil en noviembre de 2020

En 2021, el interés combinado de inversores particulares, fondos de inversión y empresas, disparó su cotización a un máximo histórico de 64 mil 870 dólares en abril. Nueva montaña rusa, con una caída a fines de junio a 28 mil 824 dólares y una nueva disparada en torno a los 50 mil dólares en septiembre. Su volatilidad frena su adopción como medio de pago

Otro obstáculo es el tiempo de validación de la transacción: Según la congestión de la red, la confirmación del pago puede tardar entre varios minutos y horas

<sup>3</sup> En *El Informador*. 4 de octubre de 2021. Véase en: <https://www.informador.mx/economia/Criptomoneda-la-evolucion-del-dinero-20211004-0147.html>

<sup>4</sup> Álvarez, Luis. *Criptomonedas: Evolución, crecimiento y perspectivas del bitcoin*. Población y Desarrollo. 2019. 25 (49), pp. 130-142

<sup>5</sup> Scholz, F. B. "Riesgos delictivos de las monedas virtuales: Nuevos desafíos para el Derecho Penal". En *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*. 2018. 7 (1), pp. 17- 23

<sup>6</sup> Salette Oro Boff, N. "Análise dos benefícios sociais da Bitcoin como moeda". U.N. Anuario Mexicano de Derecho Internacional. XVI. México. 2016, pp. 1-23

un papel similar a los bancos centrales, ni un marco de regulación jurídica que asegure su libre circulación dentro de los mercados económicos del mundo.

Esta moneda ha soportado varias crisis de liquidez y jurídicas en los mercados financieros, al punto de sorprender a la economía mundial por su rápido crecimiento y valorización.

Ahora bien, por criptoactivos debemos entender a aquellos activos digitales, que son emitidos, desarrollados y registrados mediante la tecnología del *blockchain* (cadena de bloques de información), utilizando la criptografía para proporcionar seguridad al sistema digital que les da vida.

Para enlazar los criptoactivos en materia fiscal, se tiene que sus características son las siguientes:

- Activos basados en el uso de la tecnología de cadena de bloques (*blockchain*) o Tecnología de Registros Distribuidos (DTL, por sus siglas en inglés).
- Activos digitales que representan un determinado valor o incorporan un determinado derecho.
- Activos que utilizan la criptografía: Técnicas y claves criptográficas como herramientas que proporcionan seguridad al ecosistema digital al que pertenecen:
  - Como instrumento de firma (verificar su autenticidad).
  - Como herramienta para verificar la procedencia e integridad de los registros del criptoactivo.<sup>7</sup>

## LAS CRIPTOMONEDAS Y SU REGULACIÓN JURÍDICA

Todo elemento de estudio debe estar legitimado, positivizado y sustantivado en el Derecho, con el objetivo que este tenga una base jurídica y pueda ser capaz de producir consecuencias de Derecho. Para ello, acercaremos mínimamente los dispositivos legales que sustantivizan esta figura en nuestro país.

Para estos efectos, conviene señalar los ordenamientos jurídicos que establecen algunas disposiciones al respecto:

- Ley para Regular las Instituciones de Tecnología Financiera<sup>8</sup> (Ley Fintech) (numerales 22, 30 y 34):

### CAPÍTULO II

#### De las instituciones de fondos de pago electrónico

**Artículo 22.** Los servicios realizados con el público de manera habitual y profesional, consistentes en la emisión, administración, redención y transmisión de fondos de pago electrónico, por medio de los actos que a continuación se señalan, a través de aplicaciones informáticas, interfaces, páginas de internet o cualquier otro medio de comunicación electrónica o digital, solo podrán prestarse por las personas morales autorizadas por la CNBV,<sup>9</sup> previo acuerdo del Comité Interinstitucional, como instituciones de fondos de pago electrónico:

...

### CAPÍTULO III

#### De las operaciones con activos virtuales

**Artículo 30.** Para efectos de la presente Ley, se considera activo virtual la representación de valor registrada electrónicamente y utilizada entre el público como medio de pago para todo tipo de actos jurídicos y cuya transferencia únicamente puede llevarse a cabo a través de medios electrónicos. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional, las divisas ni cualquier otro activo denominado en moneda de curso legal o en divisas.

...

**Artículo 34.** Las ITF<sup>10</sup> que operen con activos virtuales deberán divulgar a sus Clientes, además de lo previsto en esta Ley, los riesgos que existen por celebrar operaciones con dichos activos, lo que deberá incluir, como mínimo, informarles de manera sencilla y clara en su página de internet o medio que utilice para prestar su servicio, lo siguiente:

<sup>7</sup> Gámez, Cesar. *Aproximaciones a la tributación de las criptomonedas en México*. México. 2021. Véase en: <https://impuestos.info/aproximaciones-a-la-tributacion-de-las-criptomonedas-en-mexico/>

<sup>8</sup> Nueva ley publicada en el DOF del 9 de marzo de 2018. Última reforma dada a conocer en el DOF del 20 de mayo de 2021

<sup>9</sup> Comisión Nacional Bancaria y de Valores

<sup>10</sup> Instituciones de Tecnología Financiera

**I.** El activo virtual no es moneda de curso legal y no está respaldado por el Gobierno Federal, ni por el Banco de México;<sup>11</sup>

**II.** La imposibilidad de revertir las operaciones una vez ejecutadas, en su caso;

**III.** La volatilidad del valor del activo virtual, y

**IV.** Los riesgos tecnológicos, cibernéticos y de fraude inherentes a los activos virtuales.

- Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita<sup>12</sup> (LFPIORPI) (numeral 17, fracción XVI):

### Sección Segunda

#### De las actividades vulnerables

**Artículo 17.** Para efectos de esta Ley se entenderán Actividades Vulnerables y, por tanto, objeto de identificación en términos del artículo siguiente, las que a continuación se enlistan:

...

**XVI.** El ofrecimiento habitual y profesional de intercambio de activos virtuales por parte de sujetos distintos a las Entidades Financieras, que se lleven a cabo a través de plataformas electrónicas, digitales o similares, que administren u operen, facilitando o realizando operaciones de compra o venta de dichos activos propiedad de sus clientes o bien, provean medios para custodiar, almacenar, o transferir activos virtuales distintos a los reconocidos por el Banco de México en términos de la Ley para Regular las Instituciones de Tecnología Financiera. Se entenderá como activo virtual toda representación de valor registrada electrónicamente y utilizada entre el público como medio de pago para todo tipo de actos jurídicos y cuya transferencia únicamente puede llevarse a cabo a través de medios electrónicos. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional, las

divisas ni cualquier otro activo denominado en moneda de curso legal o divisas.

...

- Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos<sup>13</sup> (LMEUM) (numeral 2):

**Artículo 2.** Las únicas monedas circulantes serán:

**a).** Los billetes del Banco de México, S. A., con las denominaciones que fijen sus estatutos;

**b).** Las monedas metálicas de cincuenta, veinte, diez, cinco, dos y un pesos, y de cincuenta, veinte, diez, y cinco centavos, con los diámetros, composición metálica, cuños y demás características que señalen los decretos relativos.

Cuando los decretos relativos prevean aleaciones opcionales para la composición de las monedas metálicas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>14</sup> a propuesta del Banco de México, determinará su composición metálica señalando alguna de las aleaciones establecidas en el decreto respectivo o sustituyendo la así señalada por otra de ellas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación las resoluciones en las que se determine la aleación que se utilizará en la composición metálica de las monedas de que se trata.

...

Tanto la Ley Fintech como la LFPIORPI, establecen que las criptomonedas se consideran activos virtuales, que se utilizan como medio de pago para todo tipo de actos jurídicos, y cuya transferencia únicamente puede realizarse a través de medios electrónicos.

Asimismo, se indica que, en ningún caso, se entenderán como moneda de curso legal en territorio nacional, ni como divisas o cualquier otro activo denominado en moneda de curso legal o en divisas.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Banxico

<sup>12</sup> Nueva ley publicada en el DOF del 17 de octubre de 2012. Última reforma dada a conocer en el DOF del 20 de mayo de 2021

<sup>13</sup> Nueva ley publicada en el DOF del 27 de julio de 1931. Última reforma dada a conocer en el DOF del 20 de enero de 2009

<sup>14</sup> SHCP

<sup>15</sup> Gámez, Cesar. *Aproximaciones a la tributación de las criptomonedas en México*. México. 2021. Impuestos.Info. Véase en: <https://impuestos.info/aproximaciones-a-la-tributacion-de-las-criptomonedas-en-mexico/>

## TRATAMIENTO FISCAL DE LAS CRIPTOMONEDAS

En la última década, la volatilidad del Internet y toda su rama en el uso de la *www*, ha sido un vuelco interesante. En materia tributaria se ha sufrido la volatilidad de las transacciones comerciales, tanto nacionales como supranacionales y este es el caso de analizar la criptomoneda como un criptoactivo emanado en la posibilidad de recurrir a ella para la compra de activos y su posible deducción.

Las criptomonedas pueden ser consideradas como una alternativa a las divisas tradicionales, pero en realidad fueron concebidas como una solución de pago completamente convencional. En estos momentos, bastantes tiendas aceptan criptomonedas como forma de pago. Para esto y dentro de la rama fiscal no se tipifica la figura *per se*, entonces los contribuyentes hacen preguntas del posible tratamiento del mismo, en donde muchos despachos aún desconocen la posibilidad de tratar este tema, tanto para la compra de criptoactivos como de activos intangibles.

Esto significa, al menos por ahora, que las criptomonedas son tratadas principalmente como una materia prima: Una inversión cuyo retorno proviene de la especulación en torno a las subidas y bajadas en su valor.<sup>16</sup>

### Divisas tradicionales vs. criptomonedas

Divisas tradicionales	Criptomonedas
Físicas	Digitales
Vinculadas a un país completo o grupo de países	Globales
Emitidas por gobiernos	Ofrecidas a través de minería
La oferta la controlan los bancos centrales	La oferta la controlan los mineros y la tecnología de minería
Se inyectan en el sistema económico a través de bonos y otros estímulos	Se inyectan directamente en el mercado de criptomonedas
Reciben gran influencia de las tasas de inflación y de interés	Reciben poca influencia de política monetaria

Las criptomonedas pueden ser consideradas como una alternativa a las divisas tradicionales, pero en realidad fueron concebidas como una solución de pago completamente convencional.

Por tanto, es necesario analizar las posibilidades de acudir a los criptoactivos en materia fiscal. Para ello, se debe de observar lo que estipula el numeral 18, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR),<sup>17</sup> que reza como sigue:

**Artículo 18.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

**IV.** La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de reducción de capital o de liquidación, de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 142 de esta Ley.

<sup>16</sup> Izar, Francisco. *Las criptomonedas, ¿cuál sería su tratamiento fiscal?* México. 2018. Impuestos.Info. Véase en: <https://impuestos.info/las-criptomonedas-cual-seria-su-tratamiento-fiscal/>

<sup>17</sup> Nueva ley publicada en el DOF del 11 de diciembre de 2013. Última reforma dada a conocer en el DOF del 12 de noviembre de 2021

*En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>18</sup>*

...

Ahora bien, la Ley Fintech establece en su numeral 30, lo siguiente:

**Artículo 30.** *Para efectos de la presente Ley, se considera activo virtual la representación de valor registrada electrónicamente y utilizada entre el público como medio de pago para todo tipo de actos jurídicos y cuya transferencia únicamente puede llevarse a cabo a través de medios electrónicos. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional, las divisas ni cualquier otro activo denominado en moneda de curso legal o en divisas.*

...

Para esto, el tratamiento fiscal para las personas morales, con relación al numeral 16 de la LISR, estipula lo siguiente:

### CAPÍTULO I

#### De los ingresos

**Artículo 16.** *Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.*

...

El tratamiento fiscal para las personas físicas estriba en establecer qué se entiende primero por actividad empresarial, esto con el fin de analogar posiblemente el tratamiento estipulado en el artículo 16 de la LISR. Para esto, debemos de interpretar el numeral 14, fracciones I y VII, del CFF<sup>19</sup> que nos dará la pauta del seguimiento de la criptomoneda como posible deducción o tratamiento fiscal en activo fijo:

**Artículo 14.** *Se entiende por enajenación de bienes:*

**I.** *Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado*

...

**VII.** *La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen.*

*Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.*

...

Ahora bien, para tratar lo específico en materia de personas físicas el numeral 119 de la LISR reza lo siguiente:

### CAPÍTULO IV

#### De los ingresos por enajenación de bienes

#### SECCIÓN I

#### Del régimen general

**Artículo 119.** *Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.*

...

*Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se*

<sup>18</sup> CFF

<sup>19</sup> Nuevo código publicado en el DOF del 31 de diciembre de 1981. Última reforma dada a conocer en el DOF del 12 de noviembre de 2021



*atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.*

...

Esta figura, podría estudiarse conforme a las fracciones que le antecedieron a dicho precepto desde la concepción del CFF. Podemos observar que nace un nuevo conflicto en la interpretación, es decir, quién está obligado a retener y cuál sería ese tratamiento en la retención, para esto, nos da una interpretación la relación del precepto 126, cuarto párrafo, de la LISR,<sup>20</sup> el cual reza como sigue:

**Artículo 126.** *Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.*

...

*Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, excepto en los casos en los que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose de la enajenación de acciones de los*

*fondos de inversión a que se refieren los artículos 87 y 88 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dicho precepto. En el caso de enajenación de acciones a través de las sociedades anónimas que obtengan concesión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para actuar como bolsas de valores en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 56 de esta Ley. En todos los casos deberá expedirse comprobante fiscal en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.*

...

Podemos apreciar que aun en la contemplación del precepto citado, sigue quedando ambiguo quién es el ente que resultará con la obligación de la retención, porque como vimos, una característica del criptoactivo y del uso de la criptomoneda es que su transacción es anónima, entonces, el conflicto recaerá en quién deberá de retener dicha obligación para su deducción, acreditamiento o cualquier otra situación jurídica fiscal con dicha figura.

## CONCLUSIONES

Debemos mencionar que la materia fiscal empieza a ser examinada, visualizada y estudiada también como un ente susceptible de modificaciones constantes y esta debe de establecer las normativas conforme a la volatilidad del mercado global y el constante cambio galopante del uso del Internet.

Si bien se publicó la Ley Fintech para regular las operaciones con criptomonedas, pareciera que la legislación no es suficiente, toda vez que existen diversas incógnitas de cómo podemos cumplir con lo establecido en la LISR, ya que no queda clara la forma ni la base para acumular el ingreso, así como quién tendría la obligación de retener el impuesto en caso de estar obligado.

Una opción podría ser que sean las mismas plataformas las encargadas de hacer la retención del impuesto, como actualmente lo hacen las instituciones financieras, y así sean estas las encargadas de emitir el comprobante de retención para poderlo acreditar. •

<sup>20</sup> Párrafo reformado en el DOF del 18 de noviembre de 2015 y del 12 de noviembre de 2021

# Cumplimiento cooperativo del contribuyente: ¿Una aproximación viable en México?

102

Colegio de Contadores Públicos  
de México



Afiliado al  
IMCP

P.C.FI. y C.P.C. David Vanegas  
Cortés, Integrante de  
la Comisión de Desarrollo  
Profesional Fiscal 2-Bosques,  
del Colegio de Contadores  
Públicos de México



En el presente análisis, menciono las prácticas que ha ejercido y obligado la autoridad fiscal a los contribuyentes en aras de obtener un cobro coactivo de los impuestos y que, a opinión del que suscribe, dista de un cumplimiento cooperativo del pagador de impuestos

interpretación de la autoridad fiscal respecto de las disposiciones tributarias.

En el presente análisis, menciono las prácticas que ha ejercido y obligado la autoridad fiscal a los contribuyentes en aras de obtener un cobro coactivo de los impuestos y que, a opinión del que suscribe, dista de un cumplimiento cooperativo del pagador de impuestos.

## INFORME TRIBUTARIO Y DE GESTIÓN DEL CUARTO TRIMESTRE DE 2021

En el “Informe Tributario y de Gestión” correspondiente al cuarto trimestre de ejercicio 2021, se indica que del 100% de los contribuyentes activos, el 96% corresponde a personas físicas y el 4% a personas morales.

El 96% está compuesto del 78% de personas físicas asalariadas y el 18% restante, de “otras actividades”.

Para 2021, se recaudaron 1 billón 895 mil 696 millones de pesos (mdp). De estos, el 55% corresponde al impuesto sobre la renta (ISR) que las personas morales retienen a sus empleados. Como se puede apreciar, somos las personas físicas asalariadas las que sostenemos la recaudación y a las que solo nos permiten aplicar el 15% o cinco veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización (UMA),<sup>1</sup> lo que resulte menor, de las deducciones a que se refiere el artículo 151 de la LISR, respecto del total de ingresos percibidos en el ejercicio.

Por lo anterior, considero que de existir una mayor apertura para la deducción en personas físicas asalariadas, se lograría un efecto multiplicador en beneficio de la recaudación. Un ejemplo de ello es el arrendamiento de casa habitación, donde no se puede ejercer deducción alguna y, por consiguiente, solicitar una factura no es relevante para el arrendatario y, por tanto, el arrendador no se ve en la necesidad de pagar impuestos y contribuir al gasto público.

Esto, desde el punto de vista del que suscribe, no fomenta un cumplimiento cooperativo del contribuyente ante las obligaciones fiscales a las que puede estar sujeto.

## INTRODUCCIÓN

Las Reformas Fiscales que han tenido lugar en los últimos años, son tendientes a recaudar impuestos, con el objetivo de hacer frente a los programas sociales que la presente administración se ha comprometido con un sector de la sociedad.

No obstante, más allá de realizar el cumplimiento voluntario y cooperativo por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, se ha visto persuadido a cumplir con sus obligaciones fiscales, partiendo del supuesto de que no lo están haciendo conforme a la

<sup>1</sup> Artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

### CONTEXTO INTERNACIONAL

El cumplimiento cooperativo de los contribuyentes no resulta ser un esfuerzo aislado en el contexto internacional, ya que se tiene a la Organización Internacional de Estandarización (ISO, por sus siglas en inglés), cuya finalidad es generar importantes beneficios<sup>2</sup> para las empresas y organizaciones, en general, como lo son:

- Proporcionar elementos para que una organización pueda alcanzar y mantener mayores niveles de calidad en el producto o servicio.
- Ayudar a satisfacer las necesidades de un cliente cada vez más exigente.
- Permite a las empresas reducir costos, conseguir más rentabilidad y aumentar los niveles de productividad.
- Constituye uno de los medios más eficaces para conseguir ventaja competitiva.
- Reducir rechazos o incidencias en la producción o en la prestación de servicios.
- Implementar procesos de mejora continua.
- Conseguir un mayor y mejor acceso a grandes clientes, administraciones y a los mercados internacionales.

Ahora bien, entrando en materia, la ISO 19600 es una norma que se publicó en 2015, cuyo propósito es reforzar la creciente preocupación y grado de importancia que tiene el *compliance* dentro de las empresas, la cual propone un conjunto de directrices con la finalidad de proporcionar orientación sobre cómo establecer, desarrollar, ejecutar, evaluar, mantener y mejorar un sistema eficiente de gestión de *compliance* dentro de la empresa, por lo que no es una norma certificable.

Esta tiene como objetivo evitar en las organizaciones los diferentes riesgos que se producen por el incumplimiento legal, es decir, disminuir los riesgos que existen de sufrir sanciones, multas, contingencias, daños, etcétera.

Al respecto, la maestra Gabriela Lagos Rodríguez, en su participación denominada “*Tax compliance: Fundamentos teóricos y modelos aplicados*”, en la obra *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: Hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*,<sup>3</sup> para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), señala lo siguiente:

*...el grado de cumplimiento fiscal de un país viene determinado por tres indicadores: que la administración tributaria colecte la recaudación efectiva correcta y en el periodo previsto, que el cumplimiento voluntario de los contribuyentes sea el adecuado –no sólo en el pago de los impuestos sino en el resto de las obligaciones accesorias– y, por último, la confianza de los agentes económicos en el correcto comportamiento de las autoridades fiscales.*

Aunado a lo anterior, sin ser materia de la presente aportación, se tiene la Acción 12 del Plan contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), denominada “exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, la cual, desde el título, no alienta a los sujetos pasivos de la relación tributaria a cooperar con las autoridades fiscales.

La maestra Gabriela Lagos apunta en el contexto internacional, que:

#### Estados Unidos de América<sup>4</sup>

La *Foreign Account Tax Compliance* (Ley Fatca) obligó a las instituciones financieras a facilitar información relativa a los rendimientos generados en el extranjero por contribuyentes norteamericanos.

<sup>2</sup> Consulta realizada el 14 de abril de 2022. Véase en: <https://www.isotools.org/2015/03/19/que-son-las-normas-iso-y-cual-es-su-finalidad/>

<sup>3</sup> *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: Hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi. España. 2021

<sup>4</sup> EUA

## Austria

Cuenta con el *Annual Compliance Arrangement* que permite acceder a un servicio personalizado con la administración en materia fiscal.

## España

En 2010, este país presentó un “Código de buenas prácticas tributarias”, el cual comprendía una serie de recomendaciones tendientes a mejorar la aplicación del sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las empresas.

## ESFUERZOS HECHOS EN MÉXICO

### La Prodecon

En 2013, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) emitió la recomendación 02/2013, dirigida al Servicio de Administración Tributaria (SAT), en donde destaca la importancia de que este adopte las mejores prácticas administrativas en beneficio de los contribuyentes, a través de la cual se propuso que las autoridades transparenten e informen con oportunidad los criterios jurídicos interpretativos de las normas fiscales, facilitando a los contribuyentes el exacto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, principalmente en casos de complejidad evidente.

Asimismo, se recomendó que en situaciones iguales de hecho adopten los mismos criterios jurídicos o de interpretación normativa.

### Mejores prácticas ante los actos del SAT-IMCP-Anade-IMEF

En el 2020, el grupo conformado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados (Anade), el Colegio de Abogados y el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF), emitieron un documento denominado “Mejores prácticas ante los actos del Servicio de Administración Tributaria”, el cual aborda los siguientes temas:

1. Ejercicio de las facultades de comprobación.
2. Cartas invitación.
3. Visita domiciliaria

4. Revisión de gabinete.

5. Revisión electrónica.

5.1. Preliquidación (basada en la información en poder de la autoridad).

6. Compulsas.

7. Atenta invitación.

Estos temas tienen como propósito informar a los sujetos pasivos de la relación tributaria, los plazos y formalidades que la autoridad fiscal, ya sea federal o local, realizarían ante cualquiera de las actuaciones señaladas.

## CONCLUSIÓN

Con lo expuesto, puedo comentar a manera de conclusión, lo siguiente:

- En México, las mejores prácticas están orientadas al actuar de la autoridad fiscal, ya que se siguen cometiendo abusos en contra de los contribuyentes, sin tener una literatura orientada a ellos.
- En la facultad discrecional que ejerce la autoridad fiscal en la valoración de la “materialidad” de las operaciones, de las deducciones amparadas con comprobantes fiscales de contribuyentes que no cuenten con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, siguen siendo inciertos los elementos para determinar si se cuenta o no con la materialidad suficiente.
- Los programas de amnistía fiscal que fueron eliminados en la presente administración han sido analizados por diversos autores, quienes concluyen que tienen un efecto positivo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; sin embargo, considero que no se han estudiado con detenimiento y que con motivo de la pandemia pudiera ser un buen incentivo para la regularización del sector empresarial y así activar la economía con mayor agilidad.
- Considero que es imperativo armonizar la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes en acciones basadas en el cumplimiento fiscal voluntario y cooperativo, reduciendo la recurrencia de los medios de defensa y promoviendo la buena fe, la confianza y la seguridad jurídica hacia los mismos. •



# La expresión “para abono en cuenta del beneficiario” es una situación en la que debe prevalecer el fondo vs. la forma

106

Como es bien sabido, uno de los requisitos de las deducciones, según el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), es que cuando el pago se realice con cheque nominativo, en este se exprese la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario”. Sin embargo, en una determinación de un crédito fiscal, ¿es jurídicamente posible lograr que sea procedente una deducción que carece de dicho elemento?, la respuesta a tal interrogante se obtendrá de la lectura del referido numeral

L.D. Gerardo Alejandro  
Murguía Valencia, Director y  
Fundador de Thinks Abogados



## INTRODUCCIÓN

**E**n estas últimas épocas, se ha venido revolucionando y fomentando un fenómeno en la fiscalización, el cual busca privilegiar el fondo de los actos jurídicos vs. la forma con la que estos se efectuaron, debido a que se aprecia que, en muchas ocasiones, diversos contribuyentes ejecutan actos jurídicos con fraude a la ley, de tal manera que a efecto de mitigar dicha contingencia, han sido muy notorios los sendos criterios emitidos por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF), así como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) que, sin duda, otorgan y dotan de más certeza y certidumbre el fondo del acto jurídico en contraposición con la forma de este.

El caso particular que se expone a continuación deriva de un análisis a la determinación de un crédito fiscal, donde se aprecia que es criterio, por lo menos de la región occidente, que todos los contribuyentes que cuenten con circunstancias similares y/o análogas, sus deducciones y/o acreditamientos sean rechazados privilegiando la forma vs. el fondo.

En el análisis que se expone, convergen distintos elementos, a saber: **(i)** crédito fiscal determinado por una Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal; **(ii)** en contra de esa determinación se optó por el recurso de revocación, y **(iii)** en dicho recurso se ofertaron pruebas de cargo para la autoridad, como lo son: Compulsas y petición de informes a las instituciones bancarias, y dictamen pericial contable, pero ante la omisión de respuesta, se demandó la nulidad de la negativa ficta.

Es importante conocer estos elementos para tener pleno sustento en el estudio planteado.

## ANÁLISIS DE LA EXPRESIÓN

La expresión “para abono en cuenta del beneficiario”, es uno de los requisitos de deducibilidad de los gastos de una entidad económica, según lo señala el artículo 27, fracción III, último párrafo, de la LISR, sin embargo, este en particular se puede concebir como un formulismo excesivo, que en ciertos casos se debe apartar de dicho criterio en aras de que pueda privilegiarse el fondo del acto jurídico en lugar de la forma de dicho acto.

Se afirma lo anterior, pues en el caso en particular, las adquisiciones que en el crédito fiscal se cuestionan, fueron hechas y como se ha apuntado, fueron pagadas con cheque nominativo sin que este exprese la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario”.

Ahora bien, tomando en consideración la simetría fiscal, principio en materia tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos de manera que, si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago y genera ese ingreso, debe corresponderle una deducción.

De tal forma que es importante recordar que la LISR tiene por objeto gravar los ingresos y la producción de los mismos, esto es, operación tras operación, que es lo que determina la generación de dicho gravamen.

De esta manera, se sostiene que, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, –modificación positiva en el haber del sujeto–, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con determinados conceptos, como son los relacionados con el costo de la producción del ingreso.

Al respecto, resaltan diversos elementos que se pueden considerar características de las deducciones, a saber:

- Es un derecho del contribuyente, es decir, vista como una prerrogativa que le permite que de los ingresos se deduzcan ciertos gastos en los que se hubieren incurrido para la generación de aquel.
- Dicha deducción debe cumplir con ciertos requisitos, esto quiere decir, que no todo gasto puede ser deducible, sino solo aquellos que el propio legislador determine cumpliendo la serie de formalidades que para cada caso en particular se establezca.
- Estar vinculadas directamente con el principio de proporcionalidad del tributo, es decir, se deben considerar las erogaciones que coadyuvan a la generación del ingreso, para que el impuesto vaya de acuerdo con la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En efecto, una deducción únicamente disminuye la base del impuesto conforme al monto deducido,

...debe distinguirse entre las deducciones que se autorizan como costo de producir el ingreso –demandadas por la lógica del impuesto–, y las que no se originan en la causa apuntada.

a diferencia de lo que ocurre con la deuda tributaria correspondiente, misma que se aminora tan solo debido a la tasa del gravamen.

Ciertamente, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su actividad empresarial y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etc.; este tipo de erogaciones que deben efectuarse son los que se consideran necesarios.

Respecto de tales desembolsos, el legislador debe valorar la erogación de estos y –en principio– reconocer su deducibilidad como concepto, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.

Por otra parte, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de ingresos, sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos.

Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible su deducción, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

Lo anterior es reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al señalar que debe distinguirse entre las deducciones que se autorizan como costo de producir el ingreso –demandadas por la lógica del impuesto–, y las que no se originan en la causa apuntada.

Robustece el planteamiento el criterio que contiene la jurisprudencia que lleva por rubro: *DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*

Una vez precisado lo anterior, se puede apreciar que el artículo 27, fracción III, último párrafo, de la LISR, señala que los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo deberán contener la clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien lo expide, así como en el anverso de este, la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”.

Ahora bien, de la resolución que se encontró en pugna, el aparato fiscalizador rechaza compras observadas por no efectuarse el pago con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario. Sin embargo, como se apuntó previamente aun y cuando no se cumplió con el requisito formal establecido por la LISR, la finalidad es que esas erogaciones correspondan indispensablemente a las actividades del particular y tener así un mayor control de estas para el correcto cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta (ISR).

Ello es así, ya que, en el caso, lo que realmente importa es constatar que efectivamente se realizó la erogación del gasto, que este corresponda de la cuenta del contribuyente y que el emisor del comprobante coincida con el registrado en la contabilidad de quien ahora demanda, así como que el recurso erogado ingrese al haber patrimonial de este.

De lo anterior se puede apreciar que, de la resolución originalmente recurrida, únicamente para rechazar las compras, es tan solo un error de forma que no debe trascender a la determinación de la base gravable, pues ello, se ve plenamente ilustrado del soporte a la póliza de egresos 2659, que contiene además de su registro contable, el Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) de la transacción, así como del respectivo cobro reflejado en el

estado de cuenta, de donde evidentemente se aprecia una plena correlación de todos los elementos involucrados en la operación que evidencian plenamente el gasto solventado, pues entre uno y otro existe un nexo jurídico causal.

En consecuencia, sí existe coincidencia en proveedor, fecha de factura, folio, número de póliza, fecha de estado de cuenta, lo que resulta por demás evidente la procedencia de la deducción, pues aun y cuando se encuentra motivado su rechazo en un requisito de forma, está más que acreditado que no existió perjuicio al fisco federal, pues el gasto se encuentra debidamente justificado, máxime que la autoridad en ningún momento alude a la omisión de algún otro requisito, ni mucho menos cuestiona la erogación de la compra como tal.

Además, lo anterior se encuentra soportado como se desprenderá de las conclusiones que al efecto emita el perito contable cuando responda al cuestionamiento de las siguientes interrogantes.

Determinar a su leal saber y entender, de acuerdo con la contabilidad del contribuyente, y en relación con los hechos controvertidos en el oficio “xxx” y la documentación comprobatoria aportada, específicamente con las compras observadas por la autoridad por no efectuarse el pago con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario por un monto total de “xxx”, lo siguiente:

1. Si las transacciones a que se refiere corresponden a la entidad económica en cuestión.
2. Si las transacciones a que se refiere corresponden a la sustancia económica de la entidad.
3. Si se pudo verificar que las transacciones cuentan con un CFDI que respalden su costo de adquisición.
4. Si se pudo verificar que la entidad cumplió con el pago efectivo de dichas deudas.
5. Si dichas compras cumplieron con la correcta valuación y registro en los libros contables.

En virtud de lo anterior, esta honorable instrucción podrá llegar a la conclusión de que los gastos efectuados por la actora, y que fueron rechazados por la autoridad, únicamente fue bajo el supuesto de no contener la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario”.

Lo anterior podrá ser así, pues la conclusión alcanzada se basará en una materia que requiere de conocimientos especializados en contabilidad, de tal manera que los profesionistas proporcionarán a la Sala Regional los elementos suficientes para determinar que existe evidencia documental, registro y correspondencia en la contabilidad del contribuyente demandante de los gastos efectuados y que corresponden a los declarados como deducibles para el impuesto en referencia.

Así, en el caso, se ilustrará a la Sala Regional que en efecto se realizó la erogación de la compra, que el pago corresponderá de la cuenta del contribuyente y que el emisor del comprobante coincide con el registrado en la contabilidad del demandante.

Ahora bien, no pasa desapercibido para quien ahora demanda, que el origen y *exégesis* del requisito formal de llevar la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario” obedece precisamente en saber si el gasto efectuado o cheque emitido haya sido cobrado directamente por el proveedor registrado en la contabilidad y que por ello el gasto sea de los permitidos como deducibles para efectos del ISR.

Sin embargo, es de hacer notar que quien ahora demanda ofertó todos los medios de convicción propios, es decir, probó todos los hechos que únicamente le pueden ser atribuibles a quien ahora demanda.

Veamos el caudal probatorio que se cuenta para probar hechos propios:

Confesión expresa de mi contraparte en donde señala que el rechazo de deducciones se determinó teniendo en consideración: **(i)** balanzas de comprobación, mensuales de enero a diciembre; **(ii)** pólizas de ingreso y diario, con su respectiva documentación anexa, consistente en CFDI de los egresos que corresponden al ejercicio fiscal revisado; **(iii)** los estados de cuenta bancarios de las cuentas abiertas a nombre del contribuyente revisado, y **(iv)** dictamen pericial contable.

Además de las pruebas de cargo para la autoridad fiscalizadora, las cuales consisten en la compulsas con los proveedores y la petición de informes a las respectivas instituciones bancarias.

Se destaca que tal petición no era excesiva, ya que tales diligencias, además de quedar comprendidas

## DOFISCAL

en las facultades de la autoridad encargada de resolver el recurso, contrastan con la imposibilidad de esta demandante para sustanciarlas por su cuenta, ya que, como particular, ningún derecho tendría para exigir de otros particulares la rendición de informes o la exhibición de documentos.

Siendo así, la resolutora del recurso debió allegarse de aquellos elementos probatorios que le permitieran resolver el fondo del asunto, sin pretexto de las cargas probatorias, pues en la especie aplicaría la llamada carga dinámica de la prueba, como se aprecia en el precedente judicial que lleva por rubro: *CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA. SU CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN*, y por analogía resulta igualmente aplicable la tesis de rubro: *CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA. SUPUESTOS EN LOS QUE LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL PUEDE EXCEPCIONALMENTE REVERTIR LA CARGA DE LA PRUEBA*.

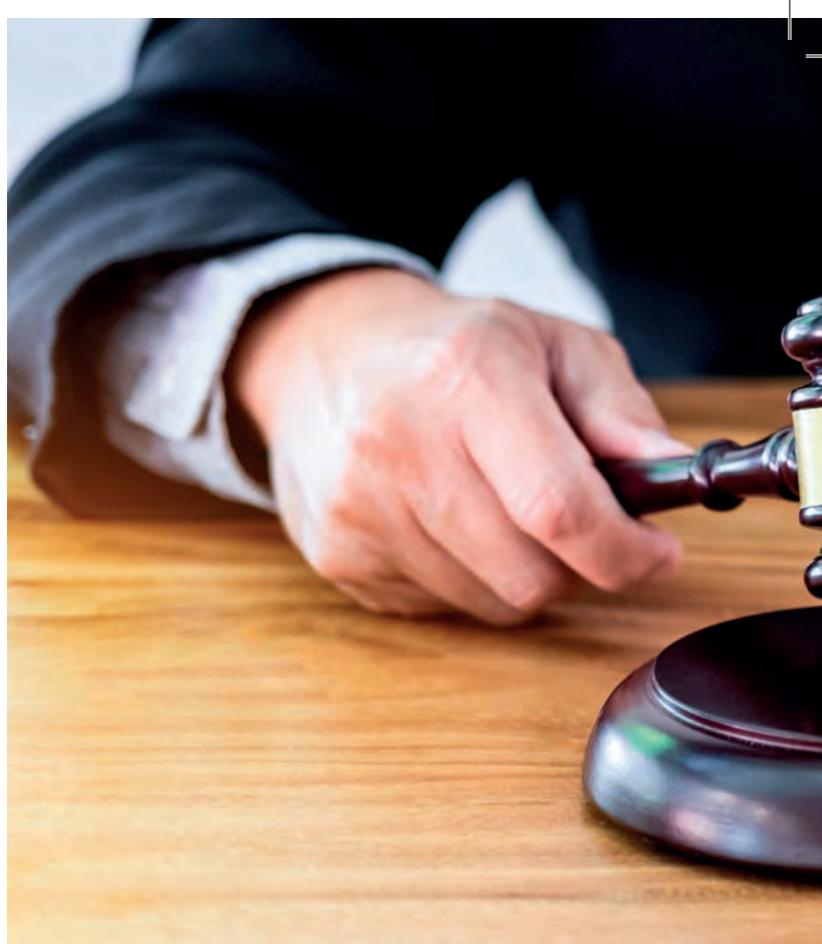
### CONCLUSIÓN

Tras todo lo dicho, queda claro que, si esta demandante hubiera tenido facultades para requerir informes y documentación a terceros, lo hubiera hecho, sin embargo, al no ser así, el acceso a la justicia (que es un Derecho Humano) solo es posible mediante las vías procesales que garantizan la adecuada defensa.

Relacionado con esto, la resolutora del recurso se encontraba en mayores y mejores posibilidades de recabar elementos probatorios para conocer la verdad, mayormente porque el mismo artículo 130, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF) le admite acordar el desahogo de **cualquier diligencia** que permita un mejor conocimiento de los hechos controvertidos.

Hechos de los cuales cabe destacar se cuenta con la presunción de certeza de los mismos, por el origen de la resolución negativa ficta.

En efecto, el vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y a las deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vista desde sus propios ingresos y sus propias deducciones (en atención al momento en que unos y otras deberán reconocerse).



Por exacta aplicación al caso en particular, resulta aplicable la tesis con clave **VIII-CASE-REF-12**, de rubro: *DEDUCCIONES. SU RECHAZO TRATÁNDOSE DE LAS EFECTUADAS CON CHEQUE NOMINATIVO EN EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO*.

Del criterio mencionado se puede apreciar que el formalismo consistente en la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario” puede ser excesivo siempre y cuando se acredite que dicho gasto no únicamente proviene de su cuenta, sino que además, el emisor del comprobante coincida con el registrado en la contabilidad –hechos plenamente probados–, y que el recurso erogado ingrese al haber patrimonial de quien expidió el comprobante, ello por razones de simetría fiscal –hecho sobre el cual se cuenta con la presunción de certeza–.

De tal manera que, sobre el particular, nos encontramos ante dos posibles interpretaciones:

1. Reconocer la validez del rechazo de las deducciones por no contener el requisito formal de la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario”, privilegiando el contenido normativo de la LISR y además privilegiar la forma vs. fondo.

Y no solo eso, sino ocasionar una carga excesiva por la cantidad de “xxx”, sin poder restar dicha cantidad

rubro: *PASOS PARA SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.*

Destacándose la aplicación del paso b), que dice:

*...cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución<sup>1</sup> y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.*

Y en todo caso, el paso c) relativo a **desaplicar** el contenido del artículo 27, fracción III, último párrafo, de la LISR, al considerar que ese requisito formal (leyenda para abono en cuenta) resulte excesivo y desproporcionado a la verdadera substancia económica, porque eso viola Derechos Humanos.

Cabe indicar que tal decisión no contrastaría en forma alguna con el fin loable del Estado de recaudar para el gasto público, pues muy por el contrario, el anterior beneficio es producto del principio de proporcionalidad del tributo y consecuente de contribuir debidamente para el gasto público, pues la demandante declara cierta cantidad de ingresos, por vía de consecuencias, el corresponderá la deducción por cierta cantidad de erogaciones por los gastos realizados.

Por último, no debe pasarse por alto que el recurso administrativo de revocación debe ajustarse a la Reforma Constitucional de 2011, así como la que derivó en la adición de un tercer párrafo al artículo 17 de la CPEUM, que incorporó el respeto a los Derechos Humanos como parte del marco jurídico nacional y, la obligación de que en los asuntos jurídicos en que se imparta justicia se privilegie el estudio del fondo sobre la forma.

Así, en el texto actual del CFF, el artículo 133-G establece que la resolución será favorable al promovente cuando los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de

al cálculo de la base del ISR y que, por ende, el impuesto vaya en contra de la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

**2.** Declarar la nulidad al acreditarse la plena correspondencia de la compra y que este coincide con el registrado en la contabilidad y, además, opera la presunción de certeza de que dicho cheque ingresó en el haber patrimonial de ese proveedor, privilegiando el fondo vs. forma.

Además de permitir deducir y, por ende, restar la cantidad de "xxx" al cálculo de la base del ISR y que tanto el impuesto vaya de acuerdo con la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Entonces, ante esas dos interpretaciones en contrario, en respeto al principio de convencionalidad *ex officio* de los Derechos Humanos, **se debe optar por la interpretación que sea más protectora del Derecho Humano**, en este caso del que está en el artículo 21 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos (CIDH), y fallar a favor del actor, al declarar la nulidad de la resolución originalmente recurrida.

Lo anterior además se encuentra robustecido con lo resuelto por el Pleno de la SCJN, en la tesis con

<sup>1</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

**...la resolución será favorable al promovente cuando los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.**

requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

La precisión anterior, contenida en la fracción IV del citado artículo, no plasma ninguna etapa procesal o mecanismo de actuación que solo sea posible en el recurso de revocación exclusivo de fondo, en cambio, lo que hace, es describir una circunstancia jurídica que, dada su evidente transgresión a la equidad y proporcionalidad tributaria, merece ser descrita en la ley como una ilegalidad que no puede sino derivar en la consecuencia legal de provocar la nulidad o revocación del acto de autoridad que la contenga.

El dispositivo de marras es similar, por ejemplo, el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), en el que el legislador se ocupó de señalar cinco causas de ilegalidad de tal impacto, que, a efecto de evitar toda duda de lo ilegales que son, las describe, procediendo incluso a señalar seis excepciones que aplican a dos de ellas.

Lo contundente de esto consiste en que tales causas de ilegalidad seguirían siendo violaciones al marco

legal, incluso si el legislador no las hubiese remarcado expresamente en las fracciones I a V del numeral en cuestión, pues su ilegalidad no deriva de que hayan sido detalladas en dicho artículo, sino porque transgreden principios jurídicos y disposiciones legales de todo orden, desde derecho común hasta constitucional.

Dicho esto, si se ha demostrado que las operaciones observadas fueron reales, satisfaciendo la sustancia material, jurídica y económica, y lo único que objeta la autoridad para hacer nugatorio el derecho a deducirlo, es un detalle formal que no trasciende en la operación misma (falta de la leyenda “para abono en cuenta”), es evidente que estamos ante un caso en que las hipótesis de causación de las contribuciones se cumplieron cabalmente y, por tanto, el supuesto incumplimiento al requisito formal es excesivo y desproporcionado, ya que, sin importar que toda la operación sea correcta, la autoridad pretende un beneficio indebido para las arcas públicas y mediante la desestimación de detalles pretende recibir impuestos que no serían proporcionales.

Por ello es ilegal la resolución impugnada, porque dejó de sustanciar diligencias expresamente solicitadas, las cuales estaban en su competencia y forman parte de la sustanciación del recurso administrativo de revocación, y porque al resolver no profundizó en que el virtual incumplimiento a un requisito formal era a todas luces excesivo, circunstancia que sabe desde el instante en que es la competente de aplicar el artículo 133-G, fracción IV, del CFF, que describe la ilegalidad que aquí se reclama, sin que quede lugar a que la demandada alegue que no se hizo valer, pues, en el caso no admitido de que el agravio hubiese sido insuficiente en ese sentido, debió declarar la ilegalidad manifiesta.

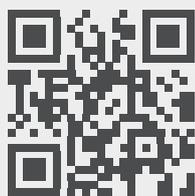
Al margen de lo anterior, no es admisible sostener que solo si se hubiese acudido al recurso de revocación exclusivo de fondo se tendría “derecho a que esta ilegalidad sea invalidante”, pues ello vulneraría el derecho a la igualdad en la tutela jurídica que deben proveer los medios de impugnación, máxime que la ilegalidad expresamente detallada por el legislador en la fracción IV del artículo 133-G del CFF, aplica a cualquiera de las modalidades de recurso que se elija. •

# ¡Conviértete en un experto!

**Ve un paso adelante**  
y maximiza el uso de  
Checkpoint.



**Ahorra tiempo**  
y termina más rápido  
trámites y disposiciones  
fiscales.



**Consulta aquí**  
los video - tutoriales  
que hemos  
preparado para ti

 (52) 55 8874 7270

 [atencionmexico@tr.com](mailto:atencionmexico@tr.com)



# Lo corporativo, lo jurídico y lo fiscal/aduanero

Como consultor de una firma global, es constante la interacción con *Chief Executive Officers* (CEO), *Chief Financial Officers* (CFO), directores generales, consejeros, representantes legales, socios y/o accionistas de corporaciones de diversas dimensiones e industrias

*Saludo a mis lectores.*

**En especial a los *beneficiarios controladores*.**



Mtro. Pedro Canabal  
Hermida, Socio de Bakertilly



## INTRODUCCIÓN

**A**l terminar el desahogo de los temas para los cuales se me consulta (comúnmente legales, de impuestos o de comercio exterior), se me ha vuelto costumbre hacer algunos comentarios/recomendaciones respecto al entorno económico, político, jurídico, etc., que rodea al sector productivo nacional.

Mi opinión se vuelve un poco “curiosa” para mis interlocutores y debo reconocer que a veces hasta para mí, ya que después de casi 25 años de servicio público (1994-2018), principalmente en actividades tributarias y aduaneras, mi visión del correcto funcionamiento de una corporación está influida por esa etapa, más que por mi aún no larga, pero sí intensa participación en el sector privado.

## MI COMENTARIO/RECOMENDACIÓN

Mi comentario/recomendación reza más o menos así:

*Señores directivos/socios/accionistas... antes de concluir con mis servicios, me siento en el deber de recomendarles que en el futuro cercano hagan una revisión a detalle de la forma en que la empresa está funcionando en su estructura corporativa y, por ende, en su estructura jurídica.*

Es aquí donde todos abren los ojos y preguntan: ¿A qué te refieres Pedro?

*Verán señores... es claro que a lo largo de la historia, la constitución de los recipientes jurídicos que le dan vida a los negocios en general (por decirles de una sola manera), y conforme estos negocios van creciendo, se van institucionalizando y dejando de ser negocios familiares; se van creando estructuras corporativas complejas que muchas veces comienzan a alejar a los socios/empresarios fundadores, no solo de la operación rutinaria del proceso productivo o servicio, sino que también de la toma de decisiones directas y, por lo tanto, del tramo de responsabilidades jurídicas en aras de “cuidar a los dueños”, “proteger a los socios”, “evitar molestias a los señores”, y un sinnúmero de razones y “recomendaciones” esgrimidas por el notario, que es amigo del dueño y que a su vez es compadre del abogado de la empresa, que también es el secretario del consejo de administración, personaje que normalmente es contrario a todo cambio, modernización o implementación de alguna medida preventiva, etcétera, etcétera.*

*¿Voy bien o me regreso?, ¿les suena conocida esta historia señores?, me detengo un instante en lo que percibo ciertas sonrisas divertidas...*

Es urgente revisar las estructuras jurídico-corporativas y alinearlas con las estrategias fiscales, aduaneras y de comercio exterior. No importa el tamaño del negocio.

Y entonces se detona la segunda pregunta. *Ok, Pedro, ¿a dónde quieres llegar con el ejemplo?*

*Verán. No es que esto que acabo de narrar brevemente sea bueno o malo. Simplemente así ha sido, es nuestra realidad, sin embargo, la situación ha cambiado y los negocios no están evolucionando a la misma velocidad que las circunstancias.*

116

*¿Cuáles circunstancias? A lo largo de los últimos 20 años (2002), las autoridades fiscales y aduaneras iniciaron la automatización de los procesos de control y fiscalización; aquel 2002 fue el primer año en que se generalizó el pago de los impuestos en México vía Internet. Por lo cual, en estos 20 años se ha ido coleccionando información sobre las personas morales, pero también de las personas físicas que los operan y que las integran.*

*Antes (y por error en algunos hoy en día), dentro de los propios negocios, la situación fiscal corría por cuerda separada de las operaciones de comercio exterior (directas o indirectas) y de la situación fiscal de socios, accionistas, representantes legales o directivos. **Esto ha dejado de ser así.***

## BENEFICIARIOS CONTROLADORES

Hoy, 20 años después, observamos una estrategia integral de control y fiscalización que **abarca y une** conceptos como: *Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI), complementos de CFDI, Firma Electrónica Avanzada (e-firma) (antes Fiel), fecha cierta, asesores fiscales registrados, trazabilidad y materialidad de las operaciones, dictámenes, revisiones electrónicas, Buzón Tributario, correo electrónico, cartas invitación, Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicano (VUCEM), defraudación fiscal, contrabando, delincuencia organizada, prisión preventiva, beneficiarios controladores y un largo etcétera.*

Contesto la pregunta: *¿A dónde quiero llegar?* En los negocios se sigue operando bajo el viejo esquema. El marco corporativo-jurídico sigue sin evolucionar a las necesidades presentes; lo fiscal, el comercio exterior y la situación individual de socios, accionistas, representantes legales y directivos sigue divorciada. No existe una estrategia integral para tener información transversal oportuna, analizarla, evaluarla, medir riesgo y, por tanto, dar seguimiento a matrices de cumplimiento internas y externas, específicamente en las materias fiscal y aduanera.

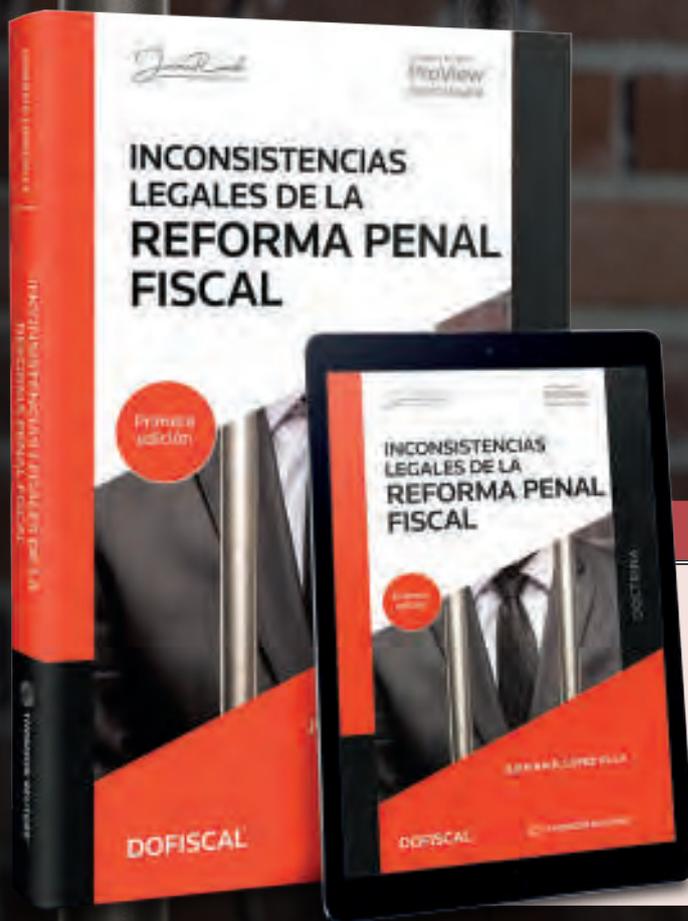
Hoy, un socio (de esos que tenemos años que ni sabemos en dónde andan) o hasta un representante legal (del montón que se pueden haber habilitado para no molestar a “los señores”) que no presente una declaración fiscal, **puede parar el negocio**. Puede hacer que se suspendan los certificados digitales para facturar, se bloqueen firmas electrónicas, se cancelen certificaciones del impuesto al valor agregado (IVA) –impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS)– Operador Económico Autorizado (OEA), o se pierda el padrón de importadores, solo por mencionar algunos ejemplos, sin entrar en las responsabilidades jurídico-penales que se puedan derivar de este descuido.

## RECOMENDACIÓN

**Señores beneficiarios controladores:** Es urgente revisar las estructuras jurídico-corporativas y alinearlas con las estrategias fiscales, aduaneras y de comercio exterior. No importa el tamaño del negocio. •

# Inconsistencias legales de la Reforma Penal Fiscal

Juan Raúl López Villa



117

## SEMBLANZA DEL AUTOR

Doctor en Derecho por la Universidad Marista. Abogado postulante en materia de Derecho Fiscal, Contencioso Administrativo y Derecho Constitucional, y director general de la firma de abogados LopezVilla y Asociados, así como del Centro de Estudios Tributarios (Cetri) y de la revista jurídica digital *Frecuencia Legal*.

Conferencista a nivel nacional e internacional en materia fiscal y de defensa fiscal, cuenta con registro como agente capacitador externo ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS).

Autor de 15 libros en materia fiscal y de comercio exterior.

## SEMBLANZA DE LA OBRA

Este libro aborda uno de los temas más importantes y controversiales en materia penal-fiscal, me refiero a la denominada reforma que entró en vigor en 2020, mediante la cual, por primera vez, los legisladores imponen en nuestro país un “régimen de excepción”, derivado de la influencia de la doctrina alemana conocida como “Derecho Penal del enemigo”, mismo que, sin lugar a duda, violenta de manera flagrante los Derechos Humanos y, en consecuencia, la dignidad humana del presunto inculpado.

En ese sentido, los legisladores consideraron pertinente igualar los delitos de contrabando, defraudación fiscal y sus equiparables, así como el de compraventa de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) que amparen operaciones inexistentes, al de delincuencia organizada, y con ello aplicar la prisión preventiva oficiosa, de la cual la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) había advertido sobre su inconvencionalidad, al implicar la imposición de una pena anticipada, lo cual violenta el debido proceso.

Además de lo señalado, la referida reforma implicó la modificación de cinco ordenamientos legales, dentro de los que se encuentra la Ley de Seguridad Nacional (LSN), que genera el efecto de que la información referente a dichos delitos tenga el carácter de reservada y con ello se considere como “reservada”, lo cual violenta el principio de publicidad.

Es así, como en esta obra se analizan, en principio, los procedimientos administrativos que pueden derivar el inicio de una carpeta de investigación por los citados delitos, indicando sus características y procedencia, ello, con la finalidad de brindarle al lector una visión completa de todos los elementos que deben satisfacerse para la debida integración de esa carpeta, así como las distintas inconsistencias legales que esta reforma implica desde la perspectiva legal, constitucional e inconvencional.

## PUNTOS DE VISTA INFORMATIVOS ACTUALES QUE DERIVAN DE LA OBRA

La presente obra aborda un tema actual que cambia de forma radical el paradigma del tratamiento de los delitos fiscales en nuestro país, abordando el tema de la Reforma Penal-Fiscal de 2020, misma que modifica de manera drástica la regulación de los delitos de contrabando y sus equiparables, defraudación fiscal y sus equiparables, así como la compraventa de CFDI que amparan operaciones inexistentes, que tenían hasta antes de la reforma de 2020, equiparándolos al delito de delincuencia organizada y, con ello, por primera vez, se establece en nuestro país, la implementación de un derecho de excepción (que implementan los legisladores mexicanos influenciados por la doctrina alemana), restringiendo la posibilidad de que existan en esos casos la procedencia de los denominados acuerdos reparatorios para tales delitos.

Además, se implementa una medida radical en el tratamiento de tales delitos al aplicar la prisión preventiva oficiosa para estos.

Todo esto, nos lleva a cuestionar y reflexionar si efectivamente ha existido o no en nuestro país una verdadera política penal-tributaria que haya fijado a largo plazo un objetivo, claro y contundente en la lucha contra la evasión y la defraudación fiscal. •



# Derechos Humanos... ¿de la empresa?

La reforma del 10 de junio de 2011 a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en materia de Derechos Humanos, trajo consigo un cambio de paradigma que permea en las leyes, políticas públicas y en nuestro sistema de administración de justicia. Este acontecimiento ha desatado fuertes debates que siguen vigentes a 11 años de la reforma, a los que se han sumado los pronunciamientos de diversos organismos nacionales e internacionales de protección de Derechos Humanos. Uno de estos debates es el reconocimiento de las *personas morales o jurídicas* como titulares de Derechos Humanos. Esto implica que sociedades mercantiles, o cualquier otra figura jurídica a través de la cual pueda constituirse una empresa, tengan la capacidad de exigir a las autoridades la garantía, protección y defensa de tales derechos. La trascendencia del tema y las diversas posturas a favor y en contra ameritan preguntarse: ¿Realmente las empresas tienen Derechos Humanos? Si esto es verdad, ¿cuáles son? Y entonces, ¿qué sucede con el fundamento de los Derechos Humanos, la dignidad humana?

119



Integrated Business Solutions™

Lic. Mónica Garrido Martínez,  
Gerente de Servicios  
Legales de Integrated  
Business Solutions



Lic. Christian Chávez  
Chimecatl, Abogado de  
Integrated Business Solutions

### INTRODUCCIÓN

Los Derechos Humanos se conciben como aquellos derechos mínimos e indispensables para que las personas puedan desarrollar su autonomía y personalidad en un Estado democrático, es decir, constituyen una “esfera de lo indecible”, como lo refiere el jurista italiano Luigi Ferrajoli, oponible a la actuación de cualquier autoridad.

Las autoridades no solo deben abstenerse de vulnerar los Derechos Humanos, sino también, deben implementar las medidas que sean necesarias para promover su protección y defensa, así como estipular los mecanismos que permitan reparar cualquier violación a estos derechos.

Ahora bien, no sin razón se ha sostenido que el fundamento de los Derechos Humanos es la dignidad, inherente a todos los seres humanos. De este modo, tener una vida digna implica que una persona pueda recibir un trato como tal, respetándose su integridad, teniendo el camino libre para cubrir sus necesidades y alcanzar sus propios propósitos.

Lo anterior sin mayor límite que el respeto a los derechos de los demás, así como a los intereses y valores comunes de la sociedad, los cuales deben regir en todas las leyes e instituciones de un país.

Entonces, ¿por qué una empresa también podría ser titular de Derechos Humanos? Para muchos afirmarlo evidenciaría una *deshumanización* de estos.

Si se recuerda que la naturaleza de las *personas morales o jurídicas* es la de una entidad *abstracta* integrada por varios individuos para perseguir un fin común, pareciera lógico que cualquier perjuicio que sufriera una empresa debería recaer directamente en los socios, accionistas o asociados, pero no en esta. No obstante, la Reforma Constitucional de 2011 en México, la implementación de algunos mecanismos de protección de Derechos Humanos, como el juicio de amparo; y los pronunciamientos del máximo órgano jurisdiccional de nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), han sostenido la idea de que empresas y otras organizaciones privadas puedan acudir ante una autoridad, alegando que se han vulnerado sus Derechos Humanos.

Para acceder a la Reforma  
Constitucional 2011 (DOF 10-VI-  
2011) escanee el Código QR



### UN POCO DE HISTORIA

Después de la Segunda Guerra Mundial, gobiernos en todo el mundo entendieron y se comprometieron a que las atrocidades cometidas en la guerra no se repitieran, que incluso en el ambiente más hostil las personas merecían que se les reconociera y protegiera su dignidad. Es así como surge la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1945 y, paralelamente, diversas instituciones y tratados internacionales cuya finalidad es la protección y defensa de ciertos derechos, trascendiendo las fronteras de los países.

Posteriormente, la tendencia se consolidó en la creación de sistemas regionales compuestos por países que comparten aspectos geográficos, sociales, culturales y sistemas de gobierno. Estos son el Sistema Europeo, el Sistema Africano y el Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

### LA POSTURA DEL SISTEMA INTERAMERICANO: EN CONTRA

México forma parte del Sistema Interamericano de Derechos Humanos, es miembro de la Organización de los Estados Americanos (OEA) desde su creación en 1948 y como tal se ha comprometido a respetar los Derechos Humanos reconocidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) y otros tratados internacionales, así como adoptar los criterios y resoluciones de sus principales instituciones: La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) y la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH).

La Corte IDH funge como un tribunal internacional con dos principales funciones: **(i)** señalar la responsabilidad de los países miembros de la OEA por vulnerar los Derechos Humanos de su población, y **(ii)** interpretar el contenido y alcance de los Derechos Humanos reconocidos por el Sistema Interamericano. No obstante, en ejercicio de esta última facultad, la Corte IDH se ha encargado de sostener, de manera tajante, que las *personas morales o jurídicas* y, por consiguiente, una empresa, no pueden ser titulares de Derechos Humanos.

El artículo 1 de la CADH establece el compromiso de los Estados miembros de la OEA para respetar y garantizar los derechos de todas las personas sin ningún tipo de discriminación. Sin embargo, el mismo precepto también refiere que solo se considerará como *persona* a los seres humanos. De esta manera, el tratado internacional más relevante para el Sistema Interamericano excluyó a las empresas y otras organizaciones privadas del amparo de estos derechos.

Lo anterior es la base de la postura que ha tomado la Corte IDH para negarse a reconocer que una entidad privada tiene Derechos Humanos y, en consecuencia, que un Estado miembro de la OEA pueda vulnerarlos.

El primer antecedente del Sistema Interamericano que aludió una relación entre Derechos Humanos y una empresa, fue el *Caso Cantos vs. Argentina*,<sup>1</sup> resuelto en 2002; pero sin duda, el mayor aporte que ha hecho la Corte IDH sobre este tema ha sido la *opinión consultiva OC-22/16*.

El 28 de abril de 2014, Panamá solicitó a la Corte IDH que emitiera una opinión que versara principalmente sobre: **(i)** la titularidad de los Derechos Humanos de las *personas morales o jurídicas* en el Sistema Interamericano; **(ii)** los derechos de las comunidades indígenas y las organizaciones sindicales,

...el tratado internacional más relevante para el Sistema Interamericano excluyó a las empresas y otras organizaciones privadas del amparo de estos derechos.

y **(iii)** la protección de los derechos de los individuos como miembros de *personas morales o jurídicas*.

Bajo esta tesis, las conclusiones a las que llegó la Corte IDH fueron las siguientes:

**1.** La finalidad del Sistema Interamericano es proteger los Derechos Humanos de los individuos. El artículo 1.2 de la CADH no permite ampliar el alcance del término *persona*, por lo que, debe entenderse que este comprende única y exclusivamente a los seres humanos.

**2.** Si bien existen algunos casos, como el Sistema Europeo, en los que se han reconocido derechos a las *personas morales o jurídicas* y les han permitido ostentarse como víctimas para exigir la responsabilidad del Estado, lo cierto es, que sus tratados internacionales no delimitan a quiénes les corresponde la titularidad de los derechos reconocidos, como sí lo hace la CADH. Además, la mayoría de las organizaciones y tribunales internacionales no les reconocen Derechos Humanos a estas entidades.

**3.** A pesar de que diversos países les han reconocido Derechos Humanos o Fundamentales a las entidades privadas constituidas en sus territorios, e

<sup>1</sup> José María Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en Argentina, el cual se vio afectado por una presunta infracción que llevó a la autoridad tributaria a realizar allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas, llevándose todo tipo de información contable, legal, registros, comprobantes de pago y títulos accionarios. Lo anterior, representó un perjuicio económico para las empresas. La Corte IDH determinó que el Estado había vulnerado los derechos del accionista, ejercidos a través de una persona jurídica. Véase el *Caso Cantos vs. Argentina* en: [https://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha\\_tecnica.cfm?nld\\_Ficha=272](https://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nld_Ficha=272) y [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_97\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf).

incluso les permiten interponer recursos para defenderlos, como el juicio de amparo; lo cierto es, que esta práctica no ha sido generalizada, pues varía el nivel y modo de protección de los derechos reconocidos a estas entidades.

4. Las comunidades indígenas y tribales, así como los sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores, a diferencia de las organizaciones privadas, se encuentran en una situación particular, debido a que: (i) sus derechos se pueden fundamentar en un sentido de pertenencia e identidad a dichas colectividades, y (ii) tanto en el ámbito nacional como internacional existe una aceptación por reconocer y proteger los derechos de estas entidades colectivas.

5. Finalmente, si bien las *personas morales o jurídicas* no tienen Derechos Humanos reconocidos por el Sistema Interamericano, este permite que cualquier persona, grupo o entidad no gubernamental denuncie presuntas violaciones a los derechos de un individuo, aun cuando este los haya ejercido como miembro de una *persona moral o jurídica*.

Dada la complejidad de esta última conclusión, la Corte IDH advierte que debe distinguirse cuidadosamente entre los derechos de un ser humano, reconocidos por el Sistema Interamericano, de aquellos beneficios relacionados directamente con las entidades privadas.

Para mayor comprensión, se presenta el siguiente supuesto:

Si una autoridad ordena arbitrariamente la disolución y liquidación de una empresa sin juicio previo, para el Sistema Interamericano podrían verse afectados los derechos a la libre asociación, propiedad privada y a la protección judicial de los socios, protegidos por los artículos 16, 21 y 25 de la CADH. Pero la empresa no podría solicitar dicha protección por una supuesta afectación a su personalidad jurídica, patrimonio social, libre competencia económica e imagen, aunque estos beneficios le sean reconocidos como Derechos Humanos o Fundamentales en el país donde la empresa se constituyó

Es así como la Corte IDH delimita el reconocimiento de los Derechos Humanos a los individuos.

Por último, resulta interesante señalar que en la preparación de la *opinión consultiva OC-22/16*, la participación de México consistiera en adherirse al

primer argumento señalado, aludiendo que el artículo 1.2 de la CADH representa la voluntad de los países miembros de la OEA que la han suscrito y su contenido no está sujeto a interpretación. Sin embargo, esta participación resulta contradictoria, puesto que, derivado de la Reforma Constitucional de 2011, el Poder Judicial de la Federación (PJF) dio pauta para comprender a los seres humanos o *personas físicas* y a las *personas morales o jurídicas* dentro del término *personas*, reconociéndoles a ambas los Derechos Humanos contemplados en la Constitución mexicana.

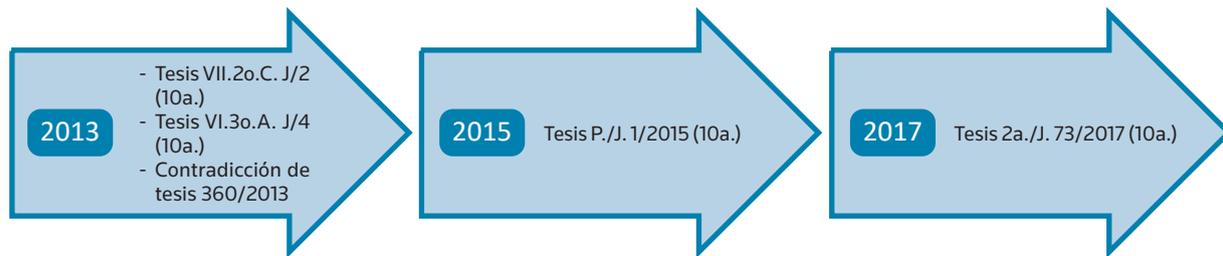
### ¡A FAVOR! PERO CON CUIDADO: EL CASO DE MÉXICO

Derivado de la Reforma Constitucional de 2011, el artículo 1 de la CPEUM actualmente reconoce que todas las *personas* que se encuentren en el territorio mexicano gozarán de los Derechos Humanos reconocidos en la propia Carta Magna y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Ahora bien, ¿cuál es el impacto de lo que hoy dispone la Constitución mexicana?

Lo anterior se traduce en que todas las *personas* que se encuentren dentro del país sean nacionales o extranjeras, podrán gozar de todos los derechos reconocidos en la CPEUM y en todos los tratados internacionales celebrados por México, independientemente de que el objetivo o finalidad de estos sea la protección de los Derechos Humanos. De ahí que, una de las mayores aportaciones de la reforma haya sido ampliar el alcance de estos derechos en nuestro país.

Sin embargo, sustituir el término *individuo*, que había permanecido desde la promulgación de la CPEUM en 1917, por el término *persona*, despertó una incertidumbre al tratar de identificar a los verdaderos titulares de aquella protección tan amplia de derechos; pero también se estaban presentando diversos casos de violaciones a Derechos Humanos que las autoridades mexicanas no sabían cómo resolver.

Por ello, era necesario que la SCJN, la mayor autoridad judicial en el país e intérprete última de la Constitución, se pronunciara sobre esta polémica. Los principales criterios que este órgano emitió, los cuales son obligatorios para todas las autoridades mexicanas, fueron los siguientes:



De modo que, el panorama que hoy tienen los Derechos Humanos de las *personas morales o jurídicas* en México es este:

**1.** Se sostiene que la intención de los legisladores, al momento de la Reforma Constitucional de 2011, no ha sido excluir a las *personas morales o jurídicas* de la titularidad de los Derechos Humanos, sino que se había buscado ampliar la protección de los derechos de los individuos y de las entidades *abstractas* reguladas en el país.

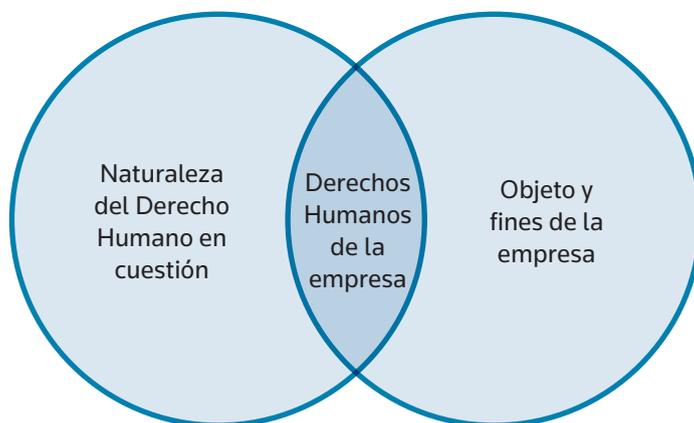
**2.** La sustitución del término *individuo* por *personas* en el artículo 1 de la Constitución mexicana contempla que tanto los seres humanos como las *personas morales o jurídicas* son titulares de los Derechos Humanos reconocidos por la Carta Magna y los tratados internacionales de los que México sea parte.

**3.** Si bien en nuestro país se reconoce que las *personas morales o jurídicas* son titulares de Derechos Humanos, existen ciertos derechos que corresponden exclusivamente a las *personas físicas*, esto se debe a determinados aspectos que limitan el goce

y ejercicio de tales derechos a los individuos, por su mera condición de seres humanos. Algunos de estos derechos son: La vida, la integridad física y psíquica, la alimentación, la salud, la protección de la familia, la libertad de tránsito, el derecho a un medio ambiente sano, el derecho al voto, el estado civil, etcétera.

**4.** Las *personas morales o jurídicas* no tienen dignidad, pues esta es inherente a los seres humanos; de ahí que ciertos derechos puedan corresponder solo a las *personas físicas*. Los Derechos Humanos de las *personas morales o jurídicas* deben atender a su naturaleza como entidades *abstractas* y a los objetivos o fines que persiguen como organización.

Entonces, ¿cómo determinamos cuáles son los Derechos Humanos de una empresa? Los criterios establecidos por la SCJN les han dado herramientas a las autoridades mexicanas para analizar de mejor manera aquellos casos en los que las entidades privadas aleguen alguna vulneración a sus derechos. De esta manera, para identificar los Derechos Humanos de una empresa deberá considerarse a lo siguiente:<sup>2</sup>



- **Naturaleza del Derecho Humano en cuestión.** Debe determinarse que el goce y ejercicio del Derecho Humano en cuestión no se limite a las personas físicas, por fundamentarse en la dignidad del ser humano, y
- **Objeto y fines de la empresa.** Deberá determinarse cuál es el objeto social y las finalidades que persigue la empresa, pero también que estos sean congruentes con las actividades que realiza.

<sup>2</sup> Véanse los diversos criterios emitidos por los tribunales mexicanos: Tesis XXVI.5o. (V Región) 2 K (10a.), tesis IV.2o.A.30 K (10a.), tesis P. I/2014 (10a.), tesis 2a. XXXVI/2017 (10a.), tesis 1a. XL/2018 (10a.), tesis (I Región) 8o.2 CS (10a.) y tesis: I.18o.A.38 K (10a.)



En virtud de ello, se han resuelto diversos casos en defensa de algunos derechos de las empresas, como son: El acceso a la justicia, el debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad, la propiedad, la libertad de expresión, el honor, etc.; sin embargo, en la tarea constante por determinar el alcance de los Derechos Humanos, se ha debatido que algunos de estos derechos que, en principio se consideraban inherentes a las *personas físicas*, ahora también les corresponden a las *personas morales o jurídicas*. Algunos de estos derechos son: La libre competencia económica, la libertad de asociación, la privacidad, la protección de datos personales y la libertad ideológica.

## CONCLUSIÓN

En efecto, México ha permitido que las empresas y otras organizaciones privadas se ostenten como titulares de Derechos Humanos, incluyendo derechos reconocidos por sistemas de protección que se oponen a ello, como sucede con el Sistema Interamericano. No obstante, para determinar qué Derechos Humanos le corresponden a una empresa deberá considerarse:

1. Qué los derechos en cuestión no amparen exclusivamente a los individuos, por fundamentarse en la dignidad del ser humano, y
2. Que estos derechos sean compatibles con el objeto y las finalidades que persigue la empresa;

asimismo, que sean congruentes con las actividades que esta realiza.

Para garantizar sus derechos, las empresas cuentan con recursos que también se encuentran al alcance de los individuos, como el juicio de amparo. Además, se ha permitido que entidades privadas interpongan estos recursos, aunque no sean los titulares de esos derechos, puesto que, acudir en la defensa de los derechos de los individuos puede resultar del cumplimiento del objeto o finalidad de estas entidades.

Por ejemplo, esto ocurre con organizaciones civiles creadas para defender el medio ambiente, combatir la pobreza, la violencia o marginación de ciertos grupos en situación de vulnerabilidad como personas con discapacidad, mujeres, menores de edad, comunidades indígenas, entre otros.

Por último, cabe destacar que este debate no ha terminado, pues dentro del país todavía continúan las posturas que están en contra del reconocimiento de las *personas morales o jurídicas* como titulares de Derechos Humanos. Tal es el caso de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH), que se inclina por los criterios internacionales y se preocupa más por advertir que las empresas también son susceptibles de vulnerar los Derechos Humanos de las *personas físicas*. •

# Liderazgo: Factor clave en la gobernabilidad y la continuidad de las empresas familiares

Para tratar de alcanzar el éxito en la gobernabilidad de las empresas familiares existen métodos y formas muy específicas que difieren del órgano tradicional de Gobierno Corporativo

*El liderazgo es la cualidad que lleva a las organizaciones a alcanzar sus objetivos. Inspira personas, mueve masas, saca lo mejor de la gente en términos laborales, profesionales e incluso personales.*

**Jim Morris**



Salles Sainz

**Grant Thornton**

An instinct for growth™

125

## INTRODUCCIÓN

La empresa familiar requiere de un liderazgo que permita cumplir la misión, visión, objetivos y mejorar cada vez más los resultados, respetando siempre sus valores. Por un lado, la búsqueda de beneficios económicos sigue siendo prioritaria como en cualquier negocio. Por otro lado, resulta esencial mantener la unión y armonía entre los miembros de la familia para que haya continuidad en la empresa.



Mtro. y C.P.C. José Mario Rizo Rivas, Socio Director de la Oficina de Guadalajara de Salles, Sainz-Grant Thornton

**La empresa familiar requiere de un liderazgo que permita cumplir la misión, visión, objetivos y mejorar cada vez más los resultados, respetando siempre sus valores.**

Hay que tener en cuenta que cada empresa, como cada familia, es única, independientemente del sector en el que se desenvuelve; por tanto, no existe una receta para mantener este equilibrio.

Las empresas familiares existen desde que los seres humanos comenzaron a vivir en comunidades, beneficiándose poco a poco de la especialización y el comercio; sin embargo, la atención sobre la gobernabilidad de estas entidades, ya como un tema formal, tiene tan solo entre 50 y 55 años.

Para continuar, es conveniente dar una definición sencilla de Gobierno Corporativo:

*Es el conjunto de prácticas, expresadas formalmente o no, que gobiernan las relaciones entre los participantes de una empresa, principalmente entre los que administran, los que gestionan y los que invierten recursos en la misma; dueños, inversionistas, bancos, acreedores y proveedores, así como terceros interesados, colaboradores, clientes, órganos reguladores, autoridades y la sociedad en general.*

Antes del reconocimiento formal de las empresas familiares como una forma distinta de organización, se pensaba que el Gobierno Corporativo era un tema de formalidad e interés, básicamente para

las empresas no familiares, en especial aquellas donde existe una clara separación entre la propiedad, la administración y la gestión. Sin embargo, copiar las prescripciones de Gobierno Corporativo de empresas no familiares no siempre puede aplicarse de manera exitosa en empresas que han sido construidas a través de lazos familiares.

Para tratar de alcanzar el éxito en la gobernabilidad de las empresas familiares existen métodos y formas muy específicas que difieren del órgano tradicional de Gobierno Corporativo.

Como primer punto hago este planteamiento: ¿Cuál es el objetivo del gobierno en la empresa familiar? La respuesta parece obvia, no obstante, no siempre se tiene una definición clara. Desde mi perspectiva, el objetivo clave es ayudar a la familia y al líder familiar a encontrar, crear, desarrollar, extraer y materializar la visión, respetando sus valores en el cómo hacer los negocios.

Se podría definir la visión, como el sueño empresarial de una familia a través del uso de los recursos que esta aporta al negocio, como lo serían: Las habilidades, las relaciones, el patrimonio y probablemente la lealtad y la pasión hacia el negocio, convirtiendo ese cúmulo de aportaciones en una ventaja competitiva sobre otras empresas que no tienen este tipo de vínculo.

Si esta visión no existe, entonces el negocio familiar no tiene un rumbo definido y, por tanto, tiene el riesgo de desaparecer en un tiempo muy corto, como sucede con la mayoría de los nuevos emprendimientos.

La función del órgano de gobierno de las empresas familiares es garantizar que la visión y los objetivos estratégicos se hagan realidad y mejoren a través del tiempo, en beneficio de la continuidad empresarial, crecimiento ordenado y finalmente la trascendencia. Es una herramienta indispensable para mantener la empresa bajo la propiedad, el control y la influencia de las familias para las futuras generaciones.

## RECOMENDACIONES

Dentro del funcionamiento de los órganos de gobierno juega un papel fundamental el consejo de administración o consejo consultivo, como vehículo primordial en la ejecución de la gobernanza.

A continuación presento algunas recomendaciones específicas para los líderes de empresas familiares, con la finalidad de que logren su integración y para que cumplan con su objetivo principal de hacer realidad la visión empresarial y de aportación de valor para conseguir los objetivos estratégicos de su empresa:

**1. El consejo debe incluir miembros que no experimenten temor de estar en desacuerdo con el dueño o presidente de este.** Esto no significa que siempre tengan que estar abiertamente en desacuerdo, sino que deben tener la habilidad de comunicar de manera adecuada los puntos de vista alternativos para que el dueño esté bien informado al momento de tomar sus decisiones.

Asimismo, es recomendable mantener al consejo relativamente pequeño, entre cinco y siete miembros (un número impar asegura que no habrá empates en las decisiones). Este tamaño es considerado sano para mantener a los miembros del consejo activos e interesados en la empresa, de lo contrario, no se sentirán conectados con el líder y con la entidad.

*No soy el tipo más inteligente del mundo, pero sí puedo elegir colegas inteligentes.*

**Franklin D. Roosevelt**

Muy importante: Se debe realizar cada año una evaluación del desempeño de los consejeros en lo individual y del consejo en su conjunto.

**2. El consejo debe rendir cuentas a la asamblea de accionistas.** Esta es una parte fundamental del Gobierno Corporativo cuando el consejo es el responsable legal ante los terceros interesados de su actuación, dado el caso de que esté formal y legalmente establecido. Ello, no aplica en el caso de ser un consejo consultivo.

Todos los miembros del consejo deben entender que tienen que ganarse la constante confianza y el respeto del líder empresarial familiar y de los accionistas, de lo contrario, no deberían estar en el consejo. Solo si ellos confían en el consejo lo escucharán, en caso contrario, el consejo será un gasto inútil de recursos.

*Si todo parece estar bajo control, significa que no vas lo suficientemente rápido.*

**Mario Andretti**

**3. El consejo debe tener consejeros independientes.** Significa que estos consejeros no son miembros de la familia y no tienen relación con la empresa. Pueden ser, entre otros, consejeros profesionales o directivos que se han jubilado.

Asegúrese de que estos miembros también sean diferentes entre sí. Es ideal que complementen todas las áreas: Auditoría, evaluaciones y compensaciones, planeación y finanzas, riesgos, comercialización y *marketing* para proteger los lados ciegos del líder y de su equipo directivo.

En todos los casos, los consejeros deberán aportar valor y experiencia para arropar al líder "presidente" o "director general" de la empresa en su toma de decisiones. Lo más difícil de ser un líder es mostrar o evidenciar vulnerabilidad.

*Cuando el líder demuestra vulnerabilidad y sensibilidad y reúne a las personas, el equipo gana.*

**Howard Shultz**

**4. Los consejeros independientes deben tener acceso directo a la información y a los accionistas.**

Es importante que los consejeros se tomen el tiempo para conocer a los accionistas y saber sus motivaciones, aspiraciones y objetivos, a fin de aportar sus conocimientos y experiencia de acuerdo con el contexto y a los resultados esperados.

Esto los ayuda a visualizar objetivamente cuáles podrían ser las oportunidades y amenazas para el negocio, y les permite estar en una buena posición para proporcionar un consejo y soluciones objetivas al líder sobre la familia y el negocio.

*Una de las pruebas de liderazgo es la capacidad de reconocer un problema antes de que se convierta en una emergencia.*

**Arnold Glasow**

**5. Crear una cultura de eficiencia y efectividad.**

Se tiene que dejar claro al consejo que sus contribuciones son valoradas y, sobre todo, que serán implementadas cuando así se acuerde. Cada aportación debe ser apreciada y se tendrán que analizar las posibles consecuencias de implementarla, para decidir qué es más conveniente hacer, según los objetivos de la empresa, el consejo, los accionistas y los terceros interesados.



Esto es difícil de hacer, pero si lo hace cuando en realidad siente que debería haber tomado una decisión diferente, le dará poder al consejo para manifestar abiertamente sus opiniones con seguridad, aun cuando estas no sean coincidentes con las del líder.

Por supuesto, en cualquier momento, la decisión final siempre puede ser la del líder “presidente”, si es que tiene el voto final o de calidad, pero necesita escuchar perspectivas diferentes y alternativas para asegurarse de que su decisión final sea la mejor en relación con otras opciones.

*El mejor ejecutivo es aquel que tiene suficiente sentido común para elegir buenos hombres para que hagan lo que él quiere que se haga y el suficiente autocontrol como para inmiscuirse mientras lo hacen.*

**Theodore Roosevelt**

128

Al pensar en las funciones del Gobierno Corporativo y del líder de la familia y empresa, es necesario tener presente siempre cuál es su fin: El de preservar la armonía familiar y hacer realidad la visión y objetivos estratégicos, o la continuidad y trascendencia de la empresa de generación en generación.

Un líder es quien descubre y acepta cuál es el problema en su empresa antes que sus competidores, y pide ayuda para resolverlo.

En los negocios, el liderazgo está unido al desempeño y cualquier definición de liderazgo debe tenerlo en cuenta. Si bien no se trata solo de ganancias, aquellos que son vistos como líderes, deben aportar valor a su empresa, el cual se verá reflejado en los resultados financieros para lograr su visión, y para hacerlo actuarán de acuerdo con los valores familiares.

Sin teoría no se puede dar clase, pero sin la práctica, lo aprendido no sirve de nada. Así pasa con el gobierno, la administración y la gestión de empresas familiares.

Al integrar y utilizar adecuadamente al consejo, los líderes familiares cumplen con su responsabilidad principal y pueden garantizar que tendrán más ojos y oídos atentos a los intereses de la empresa, de los accionistas y de terceros interesados, lo que a su vez potencializa su valor e impulsa la sostenibilidad y el desarrollo, tanto de la familia como de la empresa, dándole mayor factibilidad para su continuidad como negocio en marcha y obteniendo una ventaja competitiva intangible ante sus competidores.

*El liderazgo es la capacidad de transformar la visión en realidad.*

**Warren Bennis**

## REFLEXIÓN

El Gobierno Corporativo es esencial para que la empresa familiar logre sus objetivos, pues justo esa es su función. Toda empresa familiar necesita asesoría de expertos, de personas externas a la familia que aporten opiniones objetivas al líder para lograr su crecimiento y desarrollo.

La empresa familiar requiere especial atención por todo lo que aporta a la economía mundial. Además, es bien sabido que el secreto para la felicidad es familia y trabajo: Estos ingredientes los vemos dentro de la empresa familiar, por ello, la importancia de preservarla y mejorarla. •