



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Propuesta de Reforma Fiscal para 2023



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

En el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), elaboramos la Propuesta de Reformas Fiscales para 2023 que tienes entre tus manos, con el propósito de coadyuvar en el mejoramiento de la normatividad fiscal en México. En este proyecto, a cargo de la Vicepresidencia de Fiscal, participaron las siguientes comisiones fiscales nacionales:

- Comisión Fiscal. C.P.C. José Luis Gallegos Barraza, Presidente y coordinador del proyecto.
- Comisión de AGAFF. C.P.C. Miguel Ángel Calderón Sánchez, Presidente.
- Comisión de Comercio Internacional. L.R.I. Mario Echagaray Govea, Presidente.
- Comisión Fiscal Internacional. Lic. Eduardo Michán Escobar, Presidente.
- Comisión de Precios de Transferencia. M. Sc. Charikleia Tsoukia, Presidenta.

Además, recibimos las aportaciones y comentarios de los Colegios Federados siguientes:

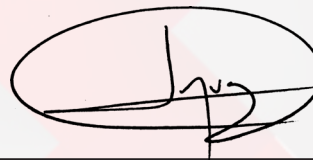
- Colegio de Contadores Públicos de México. C.P.C. Juan Manuel Puebla Domínguez, Presidente.
- Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco. C.P.C. Pedro Javier Luna Rodríguez, Presidente.
- Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. C.P.C. Abel Garza Gómez, Presidente.

A todos ellos, les manifestamos nuestro agradecimiento por el tiempo, trabajo, esfuerzo, así como aportación de su experiencia profesional en la preparación del documento. En el IMCP consideramos que las disposiciones fiscales deben estar en mejoramiento continuo, con la finalidad de que el entorno tributario coadyuve a promover el desarrollo económico del país, la simplificación administrativa en el pago de los impuestos y para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Atentamente



Dra. Laura Grajeda Trejo
Presidenta del IMCP



C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez
Vicepresidente de Fiscal del IMCP



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Planteamientos para reforma fiscal 2023

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., que agrupa a profesionales especialistas en las áreas de auditoría, impuestos, regulaciones fiscales internacionales, precios de transferencia, comercio exterior, entre otras, presenta una serie de propuestas técnicas en estos ámbitos que pretenden coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomente la creación de empleos productivos, incentive el ahorro y la inversión productiva, genere certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales.

Propuestas en materia de dictamen de estados financieros para efectos fiscales, regulado por el Código Fiscal de la Federación (CFF)

1. Plazo para la presentación del dictamen de estados financieros con efectos fiscales

Artículo 32-A, quinto párrafo del CFF

Se propone establecer que el plazo para la presentación del dictamen fiscal sea el 31 de julio del ejercicio siguiente a aquel al que corresponde dicho dictamen, ya que es muy corto el tiempo entre la fecha en la que los contribuyentes presentan su declaración anual y la fecha límite que actualmente establece el CFF para la presentación del dictamen fiscal.

2. No iniciar o, en su caso, suspender el ejercicio de facultades de comprobación de obligaciones fiscales, tratándose de contribuyentes dictaminados

Artículo 42, Fracciones II y III (en relación con el artículo 32-A)

Se propone reformar los artículos 42, Fracciones II y III y 32-A del CFF, para que, en el caso de que a un contribuyente se le iniciara el ejercicio de facultades de comprobación, por parte de la autoridad, y el contribuyente optara por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito para efectos fiscales, en ese momento concluyan dichas facultades de comprobación.

3. **Obligación para los contadores públicos dictaminadores de informar si el contribuyente ha llevado a cabo una conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.**

Artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF

Se solicita eliminar de la fracción III, tercer párrafo del artículo 52 del CFF, la obligación para los contadores públicos de informar si el contribuyente ha llevado a cabo una conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal; lo anterior debido a que el contador público no tiene la preparación en materia de comisión de delitos fiscales; además, la realización de auditorías de estados financieros no tiene la finalidad de detectar fraudes u otros actos ilegales.

4. **Revisión secuencial de información fiscal de contribuyentes dictaminados para efectos fiscales.**

Artículo 52-A, fracción III, inciso m) del CFF

Con el objeto de escuchar al contador público inscrito para que explique ante la autoridad fiscal el trabajo realizado para emitir su dictamen fiscal, antes de que las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación con el contribuyente, se propone respetar la revisión secuencial, lo cual implica, en primera instancia, revisar el trabajo realizado por el contador público inscrito y si la autoridad, como resultado de dicha revisión, no contara con los elementos suficientes para concluir si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones fiscales, ejerza sus facultades de comprobación correspondientes. Lo anterior, le brindaría seguridad jurídica y beneficio al contribuyente que presenta el dictamen fiscal.

En consecuencia, se propone derogar el inciso m) de la fracción III del artículo 52-A del CFF.

5. **Encubrimiento en la emisión de dictamen de estados financieros con efectos fiscales**

Artículo 96 del CFF

Se propone eliminar la fracción III del artículo 96 del CFF al considerar al contador público inscrito como responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, sancionable con prisión de tres a seis años, en caso de que este omita informar a la autoridad fiscal que el contribuyente ha llevado a cabo una conducta que pudiera constituir la comisión de un delito fiscal, en el caso de un incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras, excepto las relacionadas con la clasificación arancelaria.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

1. **Definición del concepto de créditos respaldados**

Artículo 11, segundo párrafo de la Ley del ISR

Se sugiere modificar la definición de créditos respaldados, de tal manera que el supuesto de crédito respaldado se actualice solo en el caso donde efectivamente un contribuyente busque eludir el ingreso por dividendos aparentando que paga intereses. Dicha

definición debe ser suficientemente clara, de tal forma que cumpla con el objetivo por el que fue creada, sin que incluya transacciones operativas entre partes relacionadas que nada tienen que ver con créditos respaldados.

2. Ingreso por la consolidación de la nuda propiedad y el usufructo de un bien

Artículo 18, fracción XII de la LISR

Se solicita que la tipificación de esta hipótesis como “ingreso” sea suprimida de la ley, toda vez que, a diferencia de cuando el nudo propietario transmite el derecho de usufructo en forma onerosa, obteniendo una contraprestación por ello, cuando se extingue el derecho del usufructuario, el nudo propietario simplemente recupera ese atributo y la posesión del bien (como sucede también cuando se concluye un contrato de arrendamiento), sin que ello le genere un ingreso por sí mismo. De hecho, es precisamente el citado atributo el que le permitirá generar ingresos acumulables, ya sea por el otorgamiento de su uso o goce temporal, o bien por la enajenación del bien.

3. Limitante en deducción de pagos a trabajadores que para ellos representa ingresos exentos

Artículo 28, fracción XXX, de la LISR

Se solicita derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción a 100% de los pagos, que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador; es decir, para permitir la deducción de 100% de los pagos de nómina. Esto generará los siguientes beneficios:

- i) Que los patrones tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que, actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina, cuyo pago es realizado por disposiciones legales y/o contractuales y, además, son esenciales para la operación de las empresas/patrones.
- ii) La promoción de empleo informal.
- iii) Incentiva el aumento de ingresos no gravados en materia de ISR para la clase trabajadora.

4. Tarifas mensual y anual aplicable a personas físicas y la tabla de subsidio al empleo aplicable a personas físicas con ingresos por salarios

Artículos 96 y 152 de la LISR y la tabla de subsidio para el empleo

Se propone que:

- a) La tarifa de ISR se modifique para que los trabajadores con ingresos medios tengan una tasa de ISR que verdaderamente sea acorde a su capacidad contributiva, ya que actualmente con un nivel de ingresos medio, se causa una tasa efectiva de ISR de alrededor de 18%; en tanto que, en Estados Unidos de Norteamérica, con ese mismo nivel de ingresos se causa ISR de 10%; es decir, en México se causa en este nivel de ingresos aproximadamente 80% más que en dicho país. Las tasas efectivas de ISR para personas físicas con ingresos medios

que oscilan entre \$20,000 y \$35,000.00 mensuales son de entre 14.1 y 17.7% sobre el ingreso gravado, lo que afecta sensiblemente el poder adquisitivo de las familias con este nivel de ingresos.

- b) Que sea actualizada la tabla de subsidio al empleo debido a que no se ha realizado desde enero de 2008.
 - c) Que se hagan las adecuaciones necesarias a la tabla de subsidio al empleo para que los trabajadores que tengan ingresos de hasta 4.43 salarios mínimos reciban subsidio al empleo, tal como ocurría cuando nació ese estímulo para los empleados de bajos ingresos en 1994.
5. **Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) de personas morales. Anticipos que entreguen las sociedades civiles a sus socios**

Artículos 208, 211 y 212 de la LISR

A fin de evitar que sea excesivo el ISR a cargo de las sociedades civiles que tributan en el RESICO de personas morales, ya que por un lado se paga el ISR que deriva del ingreso pagado del socio o asociado persona física como asimilado a salarios y, por otro la persona moral debe pagar 30% de la utilidad que esta obtenga, debido a que la legislación actual no permite la deducción de los anticipos pagados a sus miembros, se solicita, sin perjuicio de que existan otras soluciones, alguna de las siguientes:

- A) Que se les permita explícitamente a las sociedades o asociaciones civiles que tributen en el “RESICO de personas morales” la deducción de los anticipos que entreguen a sus socios o asociados.
 - B) Que se les permita explícitamente a las sociedades o asociaciones civiles elegir tributar en el Título II de la LISR, no obstante que se ubiquen en los supuestos y cumplan las condiciones establecidas en el artículo 206 de la LISR.
6. **Limitantes en las deducciones personales y en el estímulo de ahorro a largo plazo**

Artículos 151, 185, fracción I, de la LISR y artículo 264 del RLISR. Limitantes de deducciones personales y monto máximo anual aplicable del estímulo que promueve el ahorro del largo plazo

Se sugiere:

- i) Aumentar el límite máximo a deducir, por concepto de deducciones personales de cinco a diez veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, y aumentar de 15 a 30% del total de los ingresos, para que pueda deducirse el importe menor de tales parámetros. En virtud de que estos parámetros ya no son acordes con la realidad económica de nuestro país.
- ii) Asimismo, establecer en la LISR que se permita la deducción de medicinas, así como la compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación

del paciente, aun cuando estos conceptos se eroguen en forma independiente de la hospitalización del paciente.

- iii) Actualizar, utilizando índices de inflación, el importe establecido en el artículo 185-I de la LISR, desde la última actualización que fue en 2002, en la que se estableció la cantidad de \$152,000.00.

7. Numeral 1.10, Decreto publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013. Deducción de colegiaturas

Se sugiere, por lo menos, actualizar con base en la inflación registrada desde febrero de 2011 a la fecha, los montos a que se refiere el estímulo de colegiaturas contenido actualmente en el numeral 1.10 del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, lo anterior incentivaría la facturación de quienes prestan servicios educativos, y promovería un aumento en la recaudación por concepto de ISR.

8. Limitantes en donativos otorgados a donatarias autorizadas, la Federación, Estados, Municipios y organismos descentralizados

Se sugiere excluir del límite global de deducciones autorizadas, a los donativos otorgados por personas físicas a las entidades no lucrativas (donatarias autorizadas) que tienen fines sociales y asistenciales a diferentes sectores necesitados de la población, así como a entidades gubernamentales; en consecuencia, mantener exclusivamente el límite de 7 o 4% (según la entidad que reciba el donativo) de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior, en virtud de que esta limitante no incentiva el apoyo a las instituciones con actividades no lucrativas.

9. Límites en deducción de consumos de alimentos

Artículo 28, fracción XX, de la LISR

Se propone permitir la deducibilidad de 100% de consumos en restaurantes, siempre y cuando estos se lleven a cabo como parte de la operación de los negocios: para ello, habrá que establecer los controles que permitan evidenciar que se trata de gastos estrictamente indispensables de los contribuyentes.

Lo anterior incentivaría la facturación de quienes prestan servicios de alimentos en restaurantes y promovería un aumento en la recaudación por concepto de ISR e IVA.

10. Límite de deducción de inversiones en automóviles, así como en pagos por otorgamiento de uso o goce temporal de los mismos

Artículos 28 fracción XIII y 36, fracción II, de la LISR

Se sugiere modificar el artículo 36, fracción II y fracción XIII del artículo 28 de la LISR, para establecer nuevos importes de límites de deducción, tanto de la inversión de automóviles como de los pagos por el uso o goce temporal de los mismos, la modificación consistiría en actualizar dichos montos máximos con la inflación acumulada existente en México, desde los años en que los mismos se actualizaron por última vez hasta el 31 de diciembre del 2022. Debido a la inflación experimentada en México desde 2016, los montos máximos por deducir se han descontextualizado de la realidad económica actual.

11. Aclaraciones o modificaciones al régimen de intereses no deducibles

Artículo 28-XXXII y 46 de la LISR

Se solicita realizar en la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR una referencia para establecer que se entenderá por grupo empresarial lo señalado en el artículo 24, último párrafo de la LISR.

12. Refinanciamiento de deudas cuyo origen se destinó a alguna de las actividades excluidas en la limitante

Artículo 28, fracción XXXII, decimoprimer párrafo de la LISR

Se sugiere establecer en el artículo 28, fracción XXXII de la LISR, que no se incluyan en la limitante de deducción de intereses a que se refiere dicha fracción, los intereses derivados de deudas relacionadas con la reestructuración, refinanciamiento o renegociación que hubieran sido contratadas para cambiar, mejorar y/o sustituir las condiciones contratadas en las deudas originales, siempre y cuando el subyacente siga relacionado con las actividades señaladas en el decimoprimer párrafo de la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR.

13. Exclusión de intereses del mismo grupo

Artículo 28, fracción XXXII de la LISR

Se solicita modificar la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR para:

- a) Hacer la mención expresa de que el importe de \$20,000,000.00 de intereses, sólo se aplica a entidades de un mismo grupo empresarial, sin incluir a partes relacionadas en donde no se configura la definición de grupo.
- b) Que se establezca en el penúltimo párrafo de la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR la definición de “grupo”, en el que se señale que este concepto es el conformado por aquellas sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en, por lo menos, 51%, tal como se establece en el último párrafo del artículo 24 de la LISR.

14. Limitante de deducción de intereses en el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades

Artículo 28, fracción XXXII de la LISR

Se sugiere que se establezca el procedimiento en la LISR, para que los grupos empresariales puedan efectuar el cálculo de la Utilidad Fiscal Ajustada de todo el grupo (EBITDA Fiscal consolidado), en la determinación de la base a la cual se le aplica el porcentaje de 30%, para determinar el monto de los intereses que, en su caso, no será deducible.

15. Ajuste anual por inflación

Artículo 28, fracción XXXII y artículo 46 de la LISR

Se propone, respecto de los intereses a que se refiere el artículo 28, fracción XXXII de la LISR, la emisión de disposiciones que establezcan una opción para el cálculo de los intereses netos de inflación, en la cual no se excluirían estas deudas para el cálculo del ajuste anual por inflación, pero en la que expresamente se establezca que los intereses que se consideran para al cálculo de la proporción no deducible son los intereses netos del efecto inflacionario, es decir, los intereses reales.

Para efectos de lo señalado en el tercer párrafo del artículo 46 de la LISR, para determinar el Ajuste Anual por Inflación, se deberá determinar el efecto inflacionario correspondiente a la proporción de los intereses que excedan al tope de 30% establecido en el primer párrafo de la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR.

16. Empresas de nueva creación

Artículo 28, fracción XXXII de la LISR

Se sugiere que lo establecido en la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR, sea aplicable a contribuyentes que tengan más de tres años de operación, y que los primeros tres años de operación se consideren deducibles los intereses a su cargo, en su totalidad.

17. Precisión de la mecánica de exclusión de utilidad fiscal por deudas relacionadas con las actividades excluidas

Artículo 28, fracción XXXII de la LISR

Se sugiere, para efectos de la determinación de la Utilidad Fiscal Ajustada, disminuir de la Utilidad Fiscal Determinada conforme a la fracción I del artículo 9 de la LISR, el importe que resulte de multiplicar los ingresos excluidos señalados en el décimoprimer párrafo del artículo 28, fracción XXXII de la LISR, la proporción que representan dichos intereses a cargo por deudas excluidas del total de intereses a cargo devengados en el mismo ejercicio.

18. Pagos a partes relacionadas residentes en REFIPRES

Artículo 28, fracción XXIII de la LISR

Considerando el acuerdo político derivado del Pilar 2, de la Acción 1 de BEPS, en la que se estableció una tasa mínima de 15% para señalar que una jurisdicción se considera de baja imposición fiscal si está sujeta a un impuesto por debajo de dicha tasa, por lo que se sugiere que el rechazo de los pagos en comento sólo se aplique para cuando el ingreso del receptor esté gravado a una tasa inferior a la tasa mínima.

Asimismo, y dado que las reglas del SAT no han sido publicadas, sugerimos que en el propio texto de la ley, sin remitir a reglas, se establezca la posibilidad de no aplicar el rechazo cuando el ingreso ya esté gravado en México o en el extranjero a la tasa mínima mencionada, ya sea por alguna regla Controlled Foreign Corporation (CFC) o por otra derivada de la implementación del Pilar 2.

19. **Determinación del ISR por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales dedicadas a las Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras o Silvícolas (AGAPES).**

Artículo 74, último párrafo de LISR

Con la finalidad de generar certeza jurídica tanto para la autoridad como para los contribuyentes, y evitar controversias, sería recomendable permitir a los contribuyentes personas morales AGAPES, mediante la emisión de las disposiciones legales pertinentes en materia de distribución de dividendos de ese régimen, se complemente en el procedimiento del cálculo la multiplicación por la tasa efectiva de ISR, ya que actualmente sólo se queda hasta la determinación del dividendo una vez multiplicado por el factor correspondiente, sin que contemple la mecánica de determinación del ISR.

Finalmente, convendría que se estableciera una disposición transitoria para el pago del ISR cuando se distribuyan dividendos provenientes de utilidades de ejercicios anteriores a 2014 conforme al factor vigente hasta el ejercicio 2013.

20. **Obligaciones en materia de precios de transferencia para contribuyentes con poca capacidad administrativa, así como plazo para la presentación de declaraciones informativas en materia de precios de transferencia.**

Artículo 76, fracciones IX, X y XII, artículo 110, fracciones X y XI de la LISR

Se solicita que el beneficio consistente en no tener la obligación de conservar la documentación comprobatoria de precios de transferencia a que se refiere la fracción IX del artículo 76 y XI del 110 de la LISR, aplicable a contribuyentes con capacidad administrativa y financiera limitada, sea extendido para que estos contribuyentes tampoco tengan la obligación de presentar declaraciones informativas en materia de precios de transferencia, a que se refieren las fracciones X y XII del artículo 76 y X del artículo 110, todos ellos de la LISR, ya que es incongruente que no sea obligatorio obtener y conservar esa documentación y sí tener la obligación de presentar declaraciones informativas correspondientes.

Asimismo, los contribuyentes que rebasan los parámetros de ingresos establecidos en los artículos 76, fracción X, segundo párrafo y 110, fracción XI, ambos de la LISR, deben presentar la declaración anual de operaciones con partes relacionadas; por lo tanto, para contar con un plazo razonable para su captura, elaboración y presentación, solicitamos que la fecha sea el 31 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, en lugar de que la fecha sea el día de la presentación de la declaración del ejercicio. Debe tomarse en cuenta que, a partir de 2022, se incluyen operaciones con partes relacionadas nacionales y no solo extranjeras.

Planteamientos en materia de tributación internacional

1. **Estímulo que otorga transparencia a figuras jurídicas extranjeras que invierten en México**

Artículo 205 de la LISR

Se sugiere que se aclare en la fracción VI del artículo 205 de la LISR, que el requisito previsto en la fracción VI no será aplicable a aquellas personas que por disposición de LISR no se encuentren obligados a acumular los ingresos que correspondan.

2. **Aclarar que el estímulo también es aplicable para figuras administradas en México**

Artículo 205 de la LISR

Se sugiere aclarar que el estímulo previsto en el artículo 205 de la LISR puede ser aplicado indistintamente para fondos administrados en México, como fondos administrados fuera de México, máxime que no existe efecto fiscal adverso alguno para el fisco federal mexicano y, en cambio, sí se otorgaría un tratamiento especial a fondos administrados fuera de México.

De esta forma, se recomienda permitir que el administrador de la figura jurídica sea residente en México, así como aclarar que aquellas figuras que apliquen el estímulo y mantengan el cumplimiento de requisitos, no deberán atender a lo previsto en el artículo 4A de la LISR.

3. **Aclaración consistente en que la transparencia aplica para efectos de los Tratados Fiscales**

Artículo 205 de la LISR

Se busca que se aclare y señale en forma expresa, la referencia consistente en que, para determinar la tributación correspondiente a cada miembro o integrante del fondo de inversión, sean aplicables los beneficios de los Convenios para Evitar la Doble Tributación firmados por México.

4. **Falta de claridad en aplicación del estímulo para fondos en los que los integrantes o miembros a su vez son figuras jurídicas extranjeras o mexicanas (fideicomisos)**

Artículo 205 de la LISR

Se debe aclarar que, el estímulo también resultará aplicable a estructuras en las que los integrantes o miembros de la figura jurídica extranjera sean, a su vez, otras figuras jurídicas extranjeras o mexicanas (como fideicomisos), cuyos miembros, asimismo, pueden ser otras figuras jurídicas extranjeras o mexicanas y así sucesivamente, en la medida en que sea posible identificar hacia arriba a los integrantes o miembros que sean los contribuyentes que acumulen el ingreso, y que califiquen como los beneficiarios efectivos de dichos ingresos y residan en un país con acuerdo amplio de intercambio de información, y que se proporcione información sobre dichos beneficiarios efectivos y los vehículos intermedios que, en su caso, se hayan interpuesto.

5. Tipos de ingresos y vehículos permitidos.

Artículo 205 de la LISR

Al respecto, se sugiere aclarar que el estímulo también resultará aplicable para inversiones en fideicomisos mexicanos.

En este sentido, toda vez que los fideicomisos mexicanos serían transparentes fiscales al recibir ingresos por arrendamiento, de conformidad con la regla 3.1.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente (siempre y cuando dichos ingresos sean de, por lo menos, 90% de sus ingresos totales), las figuras jurídicas extranjeras y, consecuentemente, sus socios, podrían recibir ingresos por el arrendamiento de bienes inmuebles tal como lo señala el artículo en discusión.

6. Definición de ganancias de capital

Artículo 205 de la LISR

Para efectos de claridad y seguridad jurídica, se sugiere incluir una definición del concepto “ganancias de capital” para incluir enajenaciones de acciones, pero también de bienes inmuebles, en consistencia con el punto anterior.

7. Supuestos en los que es necesario designar representante legal de residentes en el extranjero

Artículo 174 de la LISR

La modificación al artículo 174 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la regla 3.18.40. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2022 (RMF) y la ficha 160/ISR del Anexo 1-A de la RMF (Ficha) establecen requisitos para que el representante legal asuma voluntariamente la responsabilidad solidaria del pago de las contribuciones que se causan por residentes en el extranjero o un residente en México que cambia de residencia.

La regla 3.18.40 de la RMF y la Ficha adicionan la obligación de presentar un aviso ante las autoridades fiscales para informar sobre la designación como representante legal del residente en el extranjero, el cual deberá presentarse antes de que venza el plazo para efectuar el entero del ISR al que esté obligado el residente en el extranjero por la obtención de los ingresos con fuente de riqueza en México.

Se solicita que se esclarezca que no será aplicable o no se requiere garantizar, conforme al artículo 174 de la LISR y la Ficha respectiva, que para efectos de la designación del representante legal en los siguientes casos:

- a) El caso al que se refiere el artículo 4 de la LISR cuando se pretendan invocar beneficios fiscales contenidos en los tratados de doble tributación, sobre todo cuando deriven de una devolución de impuestos.
- b) Cuando una persona física cambie su residencia fiscal.
- c) Cuando se trate de reorganizaciones, fusiones, reestructuras o enajenaciones donde exista una exención bajo un tratado fiscal.

- d) Cuando exista pérdida en la enajenación de acciones.
- e) Cuando no exista un impuesto a cargo.

8. Garantías

Que en el artículo 141 del CFF se establezcan otros medios para garantizar el ISR, por ejemplo, una carta de crédito, un seguro, una fianza otorgada por institución autorizada o algún otro mecanismo similar. Además, proponemos:

- a) Señalar que el listado de bienes solo deberá cubrir el ISR histórico que determine el contribuyente.
- b) Eliminar el requisito referente al capital social o a los ingresos declarados de una persona física.
- c) Aclarar que los bienes señalados en el artículo 155 del CFF pueden ser bienes mexicanos o extranjeros.

9. Facultades y firma electrónica

Limitar a un poder para actos de administración, o incluso de dominio, pero sólo respecto del bien o bienes específicos que sirvan para garantizar el pago del impuesto y sólo en la medida en que el representante legal no reciba el flujo necesario que garantice el pago del impuesto, de tal forma que, si recibe dicho flujo, ya no sea necesario que se otorgue este poder sobre los bienes del enajenante.

Aclarar que el requisito de contar con e.firma sólo se aplica si los firmantes son residentes fiscales en México.

10. Maquiladoras

Considerando que tanto el SAT, como el IRS (nota al autor: desatar IRS), han acordado la renovación del Acuerdo del Enfoque de Maquiladora Calificada (*Qualified Maquiladora Approach Agreement* o QMA),¹ celebrado originalmente entre dichas autoridades en 2016, se sugiere que esta situación podría ser el marco idóneo para que se reincorpore en la LISR, el régimen fiscal opcional para las maquilas, tal como lo recomienda la OCDE, de tributar en México con base en el enfoque *safe harbour*; o bien, por medio de un acuerdo anticipado de precios de transferencia en los términos del artículo 34-A del CFF, con la posibilidad de incorporar en el texto de la ley la aplicación del QMA —estableciéndose con precisión los criterios a seguir— máxime, si tomamos en cuenta que dicho instrumento será renovado y aplicado por el sector maquilador.

11. Entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras

Se propone que, para efectos de dar seguridad jurídica a los contribuyentes, se adicione al último párrafo del artículo 4-A de la LISR que, prevea que, para efectos de dicho

¹ El QMA permite evitar la doble tributación sobre las funciones de fabricación por contrato y ensamblaje realizadas por la maquiladora de un contribuyente en los Estados Unidos, si el contribuyente mexicano celebra un acuerdo unilateral de precios anticipados (APA), con Administración General de Grandes Contribuyentes del SAT, en los términos negociados en avance entre las autoridades competentes.

artículo, la autoridad fiscal deberá señalar, mediante disposiciones de carácter general, las entidades legales que deben considerarse como transparentes para efectos fiscales en México.

12. Entidades extranjeras transparentes

De la misma manera, se sugiere modificar el contenido del artículo 4-B de la LISR para aclarar que la pérdida fiscal que obtengan las entidades legales se podrá deducir de la utilidad fiscal conforme a las disposiciones fiscales aplicables conforme al capítulo que corresponda al ingreso obtenido.

13. Aclaración del alcance del artículo 4-A de la LISR y del procedimiento de tributación como persona moral

Artículo 4-A de la LISR

Se sugiere que se aclare y señale, de manera expresa, el procedimiento para identificar el título de la LISR que le resulta aplicable a la figura jurídica extranjera y el procedimiento para determinar la tributación como persona moral.

14. Inversiones en regímenes fiscales preferentes (REFIPRES)

Artículo 176, párrafo décimosexto de la LISR

Se propone eliminar en el párrafo décimosexto del artículo 176 de la LISR, la excepción que corresponde a la deducción en México de gastos con partes relacionadas o independientes.

15. Pago mensual de ISR de 10% adicional por dividendos de sociedades extranjeras

Artículo 142, fracción V de la LISR

Con la finalidad de brindar una temporalidad razonable para el cumplimiento de esta obligación, se debería señalar expresamente en el artículo 142, fracción V de la LISR que el ISR adicional de 10%, tratándose de dividendos percibidos por personas físicas provenientes de sociedades extranjeras por inversiones bursátiles, deberá enterarse, de manera anual, juntamente con la declaración anual del ISR.

16. Aviso por sociedad emisora mexicana, cuando exista enajenación de acciones entre residentes en el extranjero

Artículo 76, fracción XX de la LISR

Se solicita eliminar la responsabilidad solidaria para la emisora mexicana del ISR aplicable a la enajenación de acciones entre accionistas extranjeros y establecer una penalidad (multa fija) acorde y razonable, en caso de incumplimiento del aviso sin que se tenga responsabilidad solidaria por el ISR causado en la operación. Ello, considerando la complicación para la sociedad emisora de obtener la información relativa a la operación efectuada en el extranjero.

Considerando las particularidades de una emisora pública que no puede identificar a los accionistas que se encuentran diluidos entre el gran público inversionista, se solicita excluir a las sociedades que coticen en bolsa de valores concesionado de cumplir esta obligación.

Planteamientos en materia del Código Fiscal de la Federación

1. Norma General Antiabuso

Artículo 5-A del CFF

Se solicita definir con precisión el concepto de razón de negocios o, al menos, dar los elementos objetivos para determinarlo o incluso citar, de manera enunciativa, ejemplos o cuándo se considera que existe razón de negocios, máxime que en la reforma de 2022 en diversas disposiciones tanto de la LISR como del CFF, se incorporó el concepto de razón de negocios como elemento que se debe demostrar para diversas figuras jurídicas y ciertos supuestos jurídicos.

Definir con precisión el concepto de beneficio económico que será comparable contra el concepto de beneficio fiscal o, al menos, señalar los parámetros claros para su determinación y cuantificación evitando expresiones como las referidas, no solo para crear seguridad jurídica a los contribuyentes, sino también, para la eficacia y correcta aplicación de la norma, por parte de las autoridades fiscales en aras de emitir resoluciones debidamente fundadas y motivadas.

Que se reforme el párrafo tercero del artículo 5-A del CFF para establecer que el órgano colegiado también estará integrado por una institución ajena a las autoridades fiscales, que represente a los contribuyentes, por ejemplo, la PRODECON, para que con ello exista un mayor equilibrio y objetividad en las opiniones que emita dicho órgano colegiado, ya que no coadyuva que las autoridades fiscales: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, sean juez y parte para decidir la aplicación de la norma general antiabuso.

Que se reforme el párrafo tercero para señalar textualmente que se debe notificar al contribuyente cuando se someta el caso al órgano colegiado con el fin de que pueda conocer con toda certeza si se cumple o no el plazo de los dos meses para su aplicación y, asimismo, que se establezca en la ley el procedimiento y no mediante la expedición de reglas misceláneas.

2. Negación, restricción y cancelación de certificados de sellos digitales

Artículos 17-D, sexto párrafo y 17-H Bis, fracción XI, en relación con el numeral 17-H, primer párrafo, fracciones X, XI y XII del CFF

Eliminar el sexto párrafo del artículo 17-D, así como la fracción XI del numeral 17-H Bis, ambos del CFF, debido a que estas disposiciones pueden llegar a causar una afectación directa e irreparable a los derechos y el patrimonio de una persona moral, por conductas atribuibles a un tercero.

3. **No equiparación de supuestos de inexistencia de operaciones en términos del artículo 69-B del Código, por la emisión de comprobantes fiscales en ciertas condiciones particulares**

Artículo 69-B, último párrafo del CFF

Se propone eliminar las dos conductas abajo señaladas, como supuestos de inexistencia de operaciones en términos del artículo 69-B del CFF, en virtud de que se causa una afectación mayor a todos los receptores de los comprobantes fiscales emitidos, aun cuando se trate de operaciones reales y comprobables. Las dos conductas referidas son cuando:

- a) La autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis del CFF, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal.
- b) Un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de una persona a la que se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital.

4. **Plazo para presentación de declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal (ISSIF)**

Artículo 32-H, primer párrafo del CFF

Se propone modificar el primer párrafo del artículo 32-H para establecer como fecha límite de presentación del ISSIF el 31 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, toda vez que es muy extensa la información contenida en esta declaración, y al 31 de marzo es muy complicado procesar toda esa información, la cual es prácticamente la misma que se contiene en los anexos del dictamen fiscal.

Artículo 32-H, fracción V del CFF

5. **Monto para eximir de la obligación de presentar declaración ISSIF**

A efectos de dar certeza jurídica a los contribuyentes, se propone incorporar lo dispuesto por la regla 2.16.3 de la RMF 2022 en el texto del CFF

6. **Sujetos obligados a presentar ISSIF conforme al artículo 32-H, fracción VI del CFF y el establecimiento del monto para eximir de la obligación de presentar la declaración a que se refiere esa fracción**

Artículo 32-H, fracción VI del CFF

Que se especifique en esta fracción que sea aplicable únicamente a las personas morales del Título II de la LISR, que sean partes relacionadas de los contribuyentes obligados a presentar dictamen fiscal, sin incluir a personas físicas que sean partes relacionadas de dichos contribuyentes obligados.

También se propone incorporar a esta fracción que la obligación de presentar ISSIF, no se aplique a quienes tengan ingresos acumulables que no excedan de 100 millones de pesos en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

7. **Establecimiento preciso y claro de la documentación e información que los contribuyentes deben proporcionar para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad fiscal a considerar como presuntos simuladores de operaciones**

Artículo 69-B del CFF

Se sugiere una reforma al numeral en cuestión, para normar y reglamentar el procedimiento, puesto que sería adecuado que se establezca con qué elementos de prueba pueden los contribuyentes señalados acreditar la existencia de operaciones. Es pertinente regular en forma concreta la información que deben proporcionar los contribuyentes para acreditar la realización de operaciones; en ese sentido, se sugiere que se señale expresamente que la información por proporcionar sea la que el contribuyente tiene obligación de tener, de conformidad con las disposiciones relativas a contabilidad, para establecer el tipo de documentación que los contribuyentes deben aportar.

Planteamientos en materia de beneficiario controlador

1. **Información requerida por el Servicio de Administración Tributaria (SAT)**

Artículo 32-B, Ter del CFF

Se sugiere eliminar a las fiduciarias dentro de los sujetos obligados a obtener y conservar como parte de su contabilidad, la información fidedigna, completa y actualizada de sus beneficiarios controladores, toda vez que, las fiduciarias ya se encuentran identificadas por la autoridad.

2. **Concepto de beneficiario controlador**

Artículo 32-B Quáter del CFF

Se sugiere eliminar la fracción I del artículo 32-B Quáter, con la finalidad de adecuar la fracción II, y elaborar un concepto de beneficiario controlador más específico y no generalizado.

Asimismo, se sugiere replantear el concepto de titularidad de valores, con el objetivo primordial de eliminar toda ambigüedad.

Se propone reformar el párrafo segundo de la fracción II, de artículo 32-B Quáter, con el objetivo de sustituir la frase “titularidad de valores o por contrato”, por “títulos valor, acciones, partes sociales, certificados de aportación patrimonial u otros títulos que amparen la titularidad o participación de dichas personas físicas en una persona moral, fideicomiso o figura jurídica”.

Se propone reformar el inciso b) de la fracción II, del artículo 32-B Quáter del CFF, con la finalidad de eliminar el porcentaje de 15% y en su lugar establecer el supuesto

de ejercicio de control en los mismos términos en que se establece en el artículo 26, fracción X, cuarto párrafo, inciso b) del CFF.

3. **Eliminar al fiduciario, toda vez que no ejerce control en el fideicomiso**

Artículo 32-B Quáter del CFF

Se propone reformar el párrafo segundo del artículo 32-B Quáter, con la finalidad de eliminar todas las referencias que mencionen la palabra “fiduciaria”, ya que esta no ejerce el control del fideicomiso.

4. **Multas relacionadas con las infracciones relativas a las obligaciones respecto a los beneficiarios controladores**

Artículo 84-N del CFF

Se propone reformar el artículo 84-N del CFF con la finalidad de reducir los montos de las sanciones por incumplimiento del artículo 32-B Ter, ya que los actuales son ruinosos.

Planteamientos en materia de esquemas reportables

1. **Comentarios generales y supuestos de la obligación de presentar información relativa a esquemas reportables**

Consideramos recomendable que se modifique la actual legislación en materia de esquema reportables para hacerla más acorde a los alcances y objetivos contenidos en la acción 12 de BEPS, a fin de que exista mayor claridad para el contribuyente y tengan mayor eficacia para las autoridades fiscales.

2. **Concepto de asesor fiscal**

Artículo 197, segundo párrafo del CFF

Recomendamos que se reforme este párrafo para aclarar el concepto de “asesor fiscal”, precisando con certeza la forma y el grado involucramiento, ya sea en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable.

3. **Eliminación de la obligación de emitir constancias por parte del asesor fiscal de operaciones que no se consideren reportables**

Artículo 197 séptimo párrafo del CFF

Con el objeto de tener una simplificación administrativa en el cumplimiento de las obligaciones previstas a los asesores fiscales, solicitamos eliminar la obligación de emitir constancias por parte del asesor fiscal de operaciones que no se consideren reportables.

4. **Precisión y aclaración de informar respecto de esquemas reportables cuando lleven a cabo operaciones con partes relacionadas en el extranjero y generen beneficios fiscales en México**

Artículo 198, último párrafo del CFF

Que los esquemas que se deberán reportar por el contribuyente cuando lleven a cabo operaciones con partes relacionadas en el extranjero y generen beneficios fiscales en México, serán los que, en su caso, se consideren esquemas reportables y sean de los que se encuentran expresamente enumerados en el artículo 199 de CFF.

5. Limitación de supuesto de obligación de esquemas reportables

Artículo 199, fracción VI, inciso c) del CFF

Limitar el alcance de esta fracción a fin de que únicamente se consideren como esquemas reportables aquellos que representen esquemas de planeación agresivos.

6. No consideración de esquemas reportables como consecuencia de cumplir con lo establecido por los artículos 181 y 182 de la LISR

Artículo 199, fracción VII del CFF

Derivado de que ha existido una gran controversia respecto a esta interpretación, consideramos conveniente que se precise claramente dentro del propio artículo 199, fracción VII del CFF, señalando que no se considera un esquema reportable cuando no se constituye un establecimiento permanente como consecuencia de cumplir con lo establecido por los artículos 181 y 182 de la LISR.

7. Transmisión de activos en fusiones y/o escisiones

Art. 199, fracción VIII del CFF

Que se incorpore a este artículo un párrafo para señalar que se excluye de la obligación de reportar un esquema en los términos previstos por el artículo 199, fracción VIII, cuando la transmisión de los activos se hubiera realizado con motivo de una fusión o escisión de sociedades cuando no se considere enajenación en los términos del artículo 14 -B del CFF.

8. Precisar casos en los que las pérdidas fiscales, cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la LISR

Art. 199, fracción XI del CFF

Establecer el plazo concreto para efectos de considerar que está por fenecer el derecho a la disminución de las pérdidas fiscales, considerando para tal efecto el último ejercicio fiscal que se tenga de este derecho.

9. Montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en los esquemas reportables

Es deseable que el monto mínimo de 100 millones de pesos para no revelar esquemas reportables personalizados que establece el Acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de febrero de 2021, se incorpore al CFF con el fin de otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

Planteamientos en materia de comercio exterior

Ley Aduanera

1. Fianza para sujetos involucrados en operaciones de comercio exterior

Artículo 59, 160 o 162, 167 -F o 167-H de Ley Aduanera

Establecer en la Ley Aduanera la obligación de importadores, agentes o agencias aduanales de presentar una fianza anual ante la Agencia Nacional de Aduanas de México que sirva para garantizar su actuación. El monto de la fianza deberá determinarse tomando en consideración el comportamiento de los sujetos obligados, el promedio del valor en aduana, el promedio de las multas o créditos fiscales pagados, así como el historial en el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, entre otros factores de riesgo.

Al otorgar la fianza a los sujetos obligados se les liberará de garantizar cualquier determinación que hagan las autoridades, que implique el pago de contribuciones omitidas o el pago de multas, con un mínimo preestablecido. Sirva como referencia que, en los Estados Unidos el monto de la fianza es de 250,000 dólares.

2. Creación de padrón de especialistas certificadores en materia de comercio exterior

Se sugiere crear un padrón de profesionales especialistas en materia de comercio exterior, que revisen y emitan su opinión técnica respecto del cumplimiento de obligaciones en materia de comercio exterior por parte de las personas que lleven a cabo este tipo de operaciones. Dichos profesionales coadyuvarían con el contador público inscrito, que deba emitir el dictamen fiscal a que se refiere el artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF. Para ello se observaría lo dispuesto en la ficha de trámite 318/CFF “Informe proporcionado por el Contador Público Inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito”.

El reporte deberá estar firmado por los especialistas que lleven a cabo el trabajo y que estén acreditados en el padrón antes referido.

*En el IMCP aportamos y trabajamos en equipo con
el fin de lograr el bien común de la sociedad.*



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos