

# Consideraciones respecto de la publicación de tasas efectivas de referencia para el ISR por parte del SAT

Es necesario para la aplicación de las tasas efectivas de referencia para el impuesto sobre la renta (ISR), que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) proporcione la información y las explicaciones que resulten necesarias para que los contribuyentes puedan determinar de manera precisa su riesgo impositivo, y con ello opten por su aplicación de forma adecuada y suficientemente informados

16



**C.P. Luis Eduardo Natera**  
Niño de Rivera, Socio a  
Cargo de la Práctica de  
Precios de Transferencia  
de Natera Consultores



## INTRODUCCIÓN

Como parte de la Reforma Fiscal para 2021 se adicionó el inciso i) a la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en el que se establece que para el mejor cumplimiento de sus facultades, las autoridades fiscales proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanos, procurando dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes del ISR, parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de impuesto que presentan otras entidades o figuras jurídicas que obtienen ingresos, contraprestaciones o márgenes de utilidad por la realización de sus

actividades, con base en el sector económico o industrial al que pertenecen.

En ese mismo inciso se indica que la difusión de esa información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos.<sup>1</sup> También se señala que el SAT, al amparo de programas de cumplimiento voluntario, podrá informar al contribuyente, a su representante legal y a los órganos de dirección de las personas morales, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros de referencia señalados, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Aclara también la disposición que esos programas no son vinculantes.

Posteriormente, los días 13 de junio y 1 de agosto de este año, el SAT ha publicado las tasas efectivas de referencia del ISR para la medición de riesgos impositivos relativos a 40 actividades económicas, primero, y a otras 84 de estas, en la segunda publicación.

En la presente colaboración me permitiré exponer algunos comentarios y dudas sobre este tema que me parecen relevantes, respecto de la forma en la cual el SAT está implementando su estrategia de tasas efectivas de referencia.

## CARACTERÍSTICAS DE LAS PUBLICACIONES REALIZADAS POR EL SAT

Las tasas efectivas de referencia del ISR que ha publicado el SAT corresponden al segmento de grandes contribuyentes, por el periodo que va de los ejercicios 2016 al 2019.

En la primera publicación se presenta información de cinco sectores económicos, que son: **(i)** minería; **(ii)** industrias manufactureras; **(iii)** comercio al por mayor; **(iv)** comercio al por menor, y **(v)** servicios financieros y de seguros. Mientras que en la segunda publicación se abarcan los sectores económicos de: **(vi)** producción, distribución y comercio al por menor de hidrocarburos, petroquímicos y energía eléctrica; **(vii)** fabricación de sustancias químicas para la agricultura y la industria; **(viii)** transporte aéreo y de ferrocarril de personas y bienes; **(ix)** construcción; **(x)** fabricación de productos de metal y siderúrgicos; **(xi)** hoteles y restaurantes; entre otros.

La información publicada se obtuvo de la disposición en las bases de datos institucionales, las cuales contienen las declaraciones anuales, dictámenes fiscales, información sobre la situación fiscal de los contribuyentes, declaraciones informativas, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI), pedimentos de importación, etcétera.

Para cada ejercicio fiscal de los antes mencionados, las tasas efectivas de referencia se calculan aplicando la fórmula siguiente:

$$\frac{\text{ISR causado}}{\text{entre:}} \frac{\text{Ingresos acumulables}}{\text{igual:}} \text{Tasa efectiva del ISR}$$

Como puede observarse de la fórmula utilizada, la tasa efectiva de referencia del SAT corresponde a un porcentaje de los ingresos acumulables obtenidos en cada ejercicio.

Esa razón aritmética no parece tener demasiado sentido en vista de que los ingresos acumulables, aunque son un componente del cálculo del ISR, no corresponden a la base del impuesto, la cual sería una razón más congruente para definir parámetros de riesgo de un contribuyente (como puede ser el impuesto causado del ejercicio respecto de la utilidad antes de impuesto, pudiendo analizar además la partida de impuestos diferidos,<sup>2</sup> por ejemplo).

Para conocer la base del ISR que corresponde a las tasas efectivas de referencia, se debe aplicar la fórmula siguiente:

$$\frac{\text{Tasa efectiva del SAT}}{\text{entre:}} \frac{\text{Tasa del ISR (30\%)}}{\text{igual:}} \text{Base del ISR}$$

<sup>1</sup> Las actividades económicas contempladas en el anexo 6 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) son un mil 140 en total

<sup>2</sup> De conformidad con las Normas de Información Financiera (NIF) aplicables (D-4, IAS 12 o FASB 109, según corresponda)

Como se desprende de la fórmula anterior, el resultado fiscal asociado será 3.33 veces mayor a la tasa efectiva de referencia publicada por el SAT.

Como ejemplo, se puede calcular el resultado fiscal asociado a la tasa efectiva de referencia para el sector de comercio al por mayor de productos farmacéuticos:

| Concepto                  | 2016    | 2017   | 2018   | 2019    |
|---------------------------|---------|--------|--------|---------|
| Tasa efectiva del SAT     | 3.22%   | 2.94%  | 2.72%  | 3.41%   |
| Tasa del ISR              | 30%     | 30%    | 30%    | 30%     |
| Resultado fiscal asociado | 10.733% | 9.800% | 9.067% | 11.367% |

Los niveles de resultado fiscal mencionados deberían ser congruentes con los que pudieran corresponder al sector de comercio al por mayor de productos farmacéuticos, determinados para efectos de precios de transferencia, situación que debería ser considerada por el SAT.

Como se hizo mención anteriormente, la finalidad de la publicación de las tasas efectivas de referencia por parte del SAT es proporcionar un parámetro que resulte útil a los contribuyentes para determinar un grado de riesgo desde la perspectiva impositiva, así como incentivar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La estrategia del SAT comprende las siguientes acciones, las cuales deberán ser tomadas por el contribuyente, en caso de considerarlo conveniente:

**1.** Consultar la tasa efectiva de referencia para el ISR que corresponda a la actividad económica que le resulte aplicable.<sup>3</sup>

**2.** Comparar la tasa efectiva publicada por el SAT con su propia tasa efectiva de cada ejercicio fiscal para medir su riesgo impositivo.

**3.** Corregir su situación fiscal, en caso de ser necesario, mediante la presentación de la(s) declaración(es) anual(es) complementaria(s) correspondiente(s), para con ello minimizar la posibilidad del inicio de revisiones profundas orientadas a corroborar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El SAT considera como riesgo impositivo la contingencia de incumplimiento de las disposiciones fiscales que le son aplicables a un contribuyente o a un conjunto de ellos, y que repercute en el correcto

pago de contribuciones, concretamente en materia del ISR.

Con base en lo anterior, resulta factible que el SAT, mediante esta estrategia, busque combatir prácticas fiscales indebidas como son: Operaciones celebradas entre partes relacionadas que consideran valores distintos a los de mercado; planeaciones fiscales agresivas; interpretaciones diversas de las disposiciones fiscales a nivel local o internacional; aplicación de convenios para evitar la doble imposición; evasión fiscal derivada de la falta de declaración de operaciones realizadas en efectivo; las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS); las deducciones indebidas, etc., pero parecería una estrategia demasiado general para abarcar de una sola vez con las distintas problemáticas mencionadas.

Y es que utilizar las tasas efectivas de referencia para definir perfiles de riesgo de los contribuyentes puede resultar excesivo e inapropiado, pues no se atiende a las circunstancias específicas que afronta cada uno de ellos para determinar su carga fiscal.

Una estimación de un resultado fiscal debería tomar en cuenta elementos como son: Los ingresos; los costos de venta y los gastos operativos; los gastos en investigación y desarrollo; los gastos de mercadotecnia; los salarios y prestaciones laborales; los activos tangibles e intangibles; los niveles de inventarios; de cuentas por cobrar y por pagar; las inversiones de capital; la estructura de capital; entre otros.

Sin embargo, si la estrategia de tasas efectivas de referencia se complementa con otras herramientas implementadas por el SAT, puede resultar valiosa y apoyar en la mejora de los niveles de recaudación

<sup>3</sup> Se refiere a la actividad económica que el contribuyente realice efectivamente y que corresponda a la mayoría de sus ingresos

esperados por ese organismo para cubrir el gasto público.

## CUESTIONAMIENTOS QUE SURGEN DE LA ESTRATEGIA DE FISCALIZACIÓN DEL SAT

Con el propósito de que los contribuyentes tengan información suficiente y una comprensión adecuada de lo que implican las tasas efectivas de referencia, publicadas por el SAT, es necesario que se aclaren las dudas siguientes:

- Pareciera que el SAT pretende que los contribuyentes que hubiesen pagado tasas efectivas inferiores a las publicadas para los años 2016 a 2019 corrijan su situación fiscal correspondiente a cada uno de esos ejercicios basándose en el parámetro aplicable para cada uno de ellos; situación que pudiera parecer una aplicación retroactiva de la disposición.

He escuchado que algunos contribuyentes interpretan que las tasas efectivas publicadas por el SAT son un parámetro que debe utilizarse para corregir la situación fiscal a partir de 2020, tomando como base la información promedio de los ejercicios 2016 a 2019, lo cual no sería razonable considerando las afectaciones económicas que han tenido ciertos sectores de contribuyentes debido a la pandemia del *coronavirus disease* (Covid-19). Sería conveniente que el SAT aclarara esta situación.

- Resulta necesario que el SAT explique la metodología utilizada para llegar a las tasas efectivas de referencia publicadas, para que los contribuyentes tengan un adecuado entendimiento de la estrategia de ese órgano y puedan tomar decisiones debidamente informadas para corregir o no su situación fiscal.
- Es necesario hacer del conocimiento del contribuyente la medida estadística que consideró el SAT para establecer las tasas efectivas de referencia, puesto que no se sabe si se trata de promedios simples, promedios ponderados, medianas o límites inferiores de rangos intercuartiles.

Lo anterior, sería de gran utilidad para las empresas que buscan definir de manera clara su posición de riesgo con mayor precisión.

**...utilizar las tasas efectivas de referencia para definir perfiles de riesgo de los contribuyentes puede resultar excesivo e inapropiado, pues no se atiende a las circunstancias específicas que afronta cada uno de ellos para determinar su carga fiscal.**

- Sería conveniente dar a conocer a los contribuyentes si las tasas efectivas de referencia han sido calculadas considerando únicamente la información correspondiente a los grandes contribuyentes, para evitar que otro tipo de pagadores de impuestos puedan considerar de manera inadecuada la aplicación voluntaria de la opción proporcionada por el SAT, para minimizar riesgos impositivos.
- Por lo que se refiere a cuestiones prácticas en la adopción de esta estrategia, surgen los cuestionamientos siguientes:
  - ¿La corrección del resultado fiscal con base en las tasas efectivas de referencia se efectuará modificando los montos de los ingresos o las deducciones del ejercicio, o debe considerarse como una partida en conciliación del ejercicio que debe manifestarse en la conciliación fiscal contable de la declaración anual complementaria que se deba presentar para realizar la corrección?
  - ¿De qué manera van a interactuar las correcciones derivadas de las tasas efectivas de referencia con los análisis de precios de transferencia y con los ajustes que de estos deriven?
  - ¿Será necesario emitir CFDI para documentar las correcciones derivadas de las tasas efectivas de



20

referencia o será suficiente con un control sencillo a través de registros en cuentas de orden?

- Si las correcciones determinadas por las tasas efectivas de referencia corresponden a operaciones celebradas con partes relacionadas nacionales, ¿las contrapartes podrán tomar correcciones por el mismo monto, pero en sentido contrario? (de manera similar a lo que se hace con los ajustes correspondientes en materia de precios de transferencia).
- ¿La corrección por tasas efectivas de referencia puede producir o no incumplimientos al criterio no vinculativo 40/ISR/NV?

- ¿De qué manera interactuaría la corrección con base en las tasas efectivas de referencia con un acto de fiscalización por parte del SAT en el que se pudieran determinar ingresos omitidos o deducciones improcedentes?, ¿se reduciría el monto de la corrección hasta el monto que alcance o se considerarían esos efectos como adicionales a la corrección?

## CONSIDERACIONES FINALES

Por último, es importante resaltar ciertas situaciones que se deben considerar respecto de la estrategia de las tasas efectivas de referencia del SAT:

- Aunque un contribuyente decida corregir su situación fiscal con base en las tasas efectivas de referencia, el SAT podrá ejercer sus facultades de comprobación en cualquier momento a efecto de revisar la correcta determinación de las contribuciones a su cargo.
- La adopción de esta estrategia del SAT es completamente voluntaria para los contribuyentes, ya sea que medie una invitación por parte de la autoridad fiscal o no.
- El SAT no puede realizar la corrección de la situación fiscal de los contribuyentes con base en las tasas efectivas de referencia.

Para determinar un crédito a cargo del contribuyente, el SAT deberá ejercer sus facultades de comprobación.

En caso de que se presentara la situación inicialmente descrita, será impugnable por el contribuyente a través del ejercicio de los medios de defensa existentes.

- En los actos de fiscalización que efectúe el SAT deberá determinar la situación fiscal de los mismos con base en las disposiciones vigentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) para la determinación del resultado fiscal procedente, y en consecuencia el ISR a cargo correspondiente, y de ninguna manera con base en las tasas efectivas de referencia.

El SAT no puede desconocer las pérdidas fiscales obtenidas o amortizadas por los contribuyentes con base en las tasas efectivas de referencia. Para ello requeriría realizar los actos de fiscalización que resulten procedentes, de conformidad con el CFF. •