



Temas pendientes de normatividad respecto de las Reformas Fiscales de los años recientes

15

Resulta de la mayor relevancia que las autoridades fiscales cumplan de manera oportuna con la publicación de reglas misceláneas y formatos oficiales, electrónicos o de otro tipo, para que los contribuyentes puedan cumplir de manera adecuada con sus obligaciones fiscales, ya sea en la determinación de las bases tributarias o respecto de la revelación de información al Servicio de Administración Tributaria (SAT), contando con la certeza jurídica necesaria

NATERA



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

INTRODUCCIÓN

En los años recientes se ha publicado una serie de Reformas Fiscales tendientes a incrementar las herramientas de recaudación de las autoridades fiscales, ya sea a través de modificaciones a las bases tributarias o de la implementación de mecanismos de revelación de información por parte de los contribuyentes.

Sin embargo, no se han publicado reglas de carácter general o las actualizaciones de las declaraciones informativas que deben presentarse con motivo de las Reformas Fiscales que han entrado en vigor, lo que genera una grave incertidumbre entre los contribuyentes, asesores fiscales y dictaminadores para efectos fiscales.

Por ello, abordaré en este análisis las principales omisiones normativas, únicamente respecto de los temas siguientes:

- Deducción de intereses.
- Esquemas reportables.
- Operaciones relevantes.

DEDUCCIÓN DE INTERESES

La Reforma Fiscal para 2020 incluyó una nueva limitante en la deducción de intereses para ciertos contribuyentes, la cual se encuentra contenida en la fracción XXXII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). Esta disposición establece las reglas para la deducción de los intereses netos del ejercicio, cuando excedan de \$20'000,000, ya sea de manera individual por el contribuyente o conjuntamente con otras empresas que formen un grupo de sociedades o sean partes relacionadas.

A grandes rasgos, la disposición señala una limitante para la deducción de los intereses netos del contribuyente en el ejercicio, con base en el cálculo de estos conceptos: **(i)** intereses netos del ejercicio; **(ii)** Utilidad Fiscal Ajustada (Ufia), y **(iii)** límite deducible de los intereses netos. No es la intención del presente análisis explicar a detalle la norma invocada, sino únicamente la de resaltar algunos aspectos que se encuentran pendientes de aclarar por parte

de las autoridades fiscales, como se explica en los párrafos siguientes.

Por lo que respecta a la determinación de la limitante, se estipula un monto protegido para los contribuyentes por \$20'000,000, cantidad que se debe considerar a nivel individual o a nivel de grupo de sociedades,¹ como ya se mencionó. Es justo respecto de la determinación del límite, tratándose de grupo de sociedades, donde hacen falta las primeras reglas de carácter general que expliquen el procedimiento que se debe seguir para el cálculo adecuado de este.

Establece el artículo referido, en su segundo párrafo, que los \$20'000,000, se repartirán entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior, para la determinación de la limitante de cada integrante. Por otra parte, el décimo cuarto párrafo de la misma disposición, indica que los grupos de sociedades podrán determinar la limitante de manera consolidada, en los términos que dispongan las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Estas reglas para efectuar el cálculo consolidado de la limitante son necesarias, puesto que a falta de ellas, se deben utilizar las existentes para los casos de determinación individual, que traen consigo problemas como son, entre otros, los siguientes:

- La subutilización del monto de los \$20'000,000 referidos para calcular la limitante, cuando un integrante del grupo determina intereses netos del ejercicio en cantidad inferior al límite que le corresponde de manera repartida.
- La asignación de una parte de los \$20'000,000 a empresas del grupo que no tienen intereses netos o que tienen pérdidas fiscales ajustadas, situación que lleva también a la no utilización de una parte del monto protegido por la disposición.
- Asignación de manera desproporcionada a empresas del grupo que tienen ingresos acumulables en el ejercicio anterior, pero que presentan pérdidas fiscales ajustadas o tienen intereses netos a cargo por montos que no guardan ninguna proporción con los ingresos base de reparto.

¹ Se considera grupo de sociedades a lo establecido por el último párrafo del artículo 24 de la LISR

Una particularidad de la disposición en comento es que la no deducibilidad de los intereses netos que supere a la limitante para el ejercicio, podrá ser deducida hasta en los 10 ejercicios siguientes, cumpliendo con los requisitos y el procedimiento de cálculo señalado, por lo que se puede afirmar que dicha no deducibilidad puede ser meramente temporal.

Lo anterior, trae consigo varias dudas para los contribuyentes, por lo que es inminente que requieren la emisión de reglas de carácter general, respecto de los aspectos siguientes:

- Esos intereses netos no deducibles del ejercicio, ¿deben restarse para efectos de la determinación de la Utilidad Fiscal Neta (Ufin) del mismo?, o ¿deberán restarse hasta el momento en que se consideren no deducibles permanentes?² En cualquiera de los casos, se requiere una regla miscelánea por parte del SAT que lo aclare, pues de lo contrario, se podría llegar al absurdo de restar esos intereses no deducibles dos veces (una en el ejercicio de su no deducibilidad, como partida no deducible, y otra en el ejercicio en el que se pueda tomar su deducción diferida, dentro del resultado fiscal).
- Si los intereses netos no deducibles causan el impuesto al valor agregado (IVA), ¿será un IVA no acreditable del ejercicio?, o ¿sería un IVA no acreditable hasta que la partida sea no deducible de manera permanente? Al igual que en el punto anterior, de cualquier manera, el SAT debe emitir reglas que establezcan el procedimiento a seguir en estos supuestos, pues se requiere de un mecanismo de ajuste al acreditamiento del IVA, en su caso.
- Si el interés neto no deducible fuera en favor de un accionista persona física, ¿generaría dividendo ficto en el ejercicio de la no deducibilidad o hasta que se considere no deducible permanente? Este es otro punto que debiera aclararse mediante la emisión de una regla por parte del SAT.
- Además de los impactos netamente fiscales señalados, de la existencia y contenido de las reglas

...existe una referencia circular entre estos dos conceptos, lo que dificulta su cálculo, situación que debe ser solventada mediante una regla por parte del SAT.

dependerán también los efectos que en los impuestos diferidos³ puedan tener los contribuyentes.

Por último en este tema, en el tercer párrafo del artículo 46 de la LISR, que se refiere al cálculo de las deudas para efectos del ajuste anual por inflación, se estipula que se debe excluir del cálculo para determinar el ajuste del contribuyente, el monto de sus deudas de las cuales deriven intereses que se consideren no deducibles en el ejercicio, conforme a la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR.

Se indica también en el párrafo referido, que el monto de las deudas antes mencionadas será considerado para realizar el cálculo del ajuste anual por inflación del contribuyente en el ejercicio fiscal en el cual se deduzca el monto de los intereses que habían sido considerados no deducibles.

Así, las disposiciones anteriores requieren del establecimiento de reglas para aclarar las consideraciones siguientes:

- No se indica una mecánica o procedimiento claro para determinar las deudas que generan los intereses netos no deducibles, situación que puede llevar a los contribuyentes a tener diversas interpretaciones (identificándolas específicamente, de manera proporcional, en el ejercicio en que son deducibles los intereses se toma una parte proporcional de

² Eso ocurrirá cuando haya transcurrido el periodo de 10 ejercicios para su deducción diferida o cuando no se hubieren tomado en cuenta en el cálculo de algún ejercicio, pudiendo haberlo hecho, hasta por el monto involucrado

³ Conforme a la Norma de Información Financiera (NIF) D-4, de las *Normas de Información Financiera* emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México (IMCP)

las deudas, se consideran las deudas hasta que los intereses sean totalmente deducibles, entre otras).

- Se presenta un problema de cálculo muy particular en esta disposición, el cual consiste en que la exclusión de las deudas que generan intereses no deducibles del ajuste anual por inflación depende de la Ufia del ejercicio,⁴ siendo que a su vez la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio (de la cual depende el cálculo de la Ufia del ejercicio) son conceptos que involucran en su cálculo al ajuste anual por inflación. Como consecuencia de lo anterior, existe una referencia circular entre estos dos conceptos, lo que dificulta su cálculo, situación que debe ser solventada mediante una regla por parte del SAT.

ESQUEMAS REPORTABLES

Esta es otra Reforma Fiscal correspondiente al ejercicio 2020, pero respecto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CFF), que se refiere a la obligación que tienen los contribuyentes a revelar los esquemas reportables.

En términos generales, se considera como esquema reportable a aquel que genere o pueda generar la obtención de un beneficio fiscal en México,⁵ de manera directa o indirecta, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, cuando cumpla con alguna de las características del artículo 199 del CFF.

Para acceder al
Artículo 199 del CFF
escanee el Código QR



Es importante tomar en cuenta que el CFF establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante acuerdo secretarial, debe emitir los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará la obligación de revelar los esquemas. Estos parámetros se dieron a conocer con el acuerdo 13/2021 SHCP⁶ y el umbral de beneficio obtenido quedó definido en \$100'000,000 para los esquemas personalizados, ya sea de manera individual para un esquema reportable o de manera agregada si el contribuyente tiene varios esquemas reportables vigentes en el ejercicio.

En este tema existe la necesidad de emisión de ciertas reglas misceláneas por parte del SAT para aclarar, entre otros, los siguientes temas:

- Resultaría conveniente que el SAT emitiera alguna regla que aclare de mejor manera el concepto de “asesor fiscal”, que queda con una definición amplia en las disposiciones del CFF, incluso haciendo referencia a la consideración o no como asesor fiscal por la realización de ciertas actividades en específico (como pudieran ser las de elaboración de análisis de precios de transferencia, por ejemplo).
- En el caso de que la prestación de los servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, se indica que es la persona moral (despacho) la obligada a reportar los esquemas, siempre y cuando expida una constancia en favor de la persona física que efectivamente lleve a cabo la labor de prestar los servicios, relevándola con ello de la obligación de revelación. En este caso, no existe una regla específica para la emisión de la constancia y hay duda sobre si es correcto expedirla en los términos de la regla 2.19.23. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022, por lo que sería deseable que el SAT proporcionara una regla específica o modificara la referida para incluir su aplicación para el caso en comento.

⁴ Pues con base en esta se establece el límite de los intereses netos deducibles

⁵ En los términos del quinto párrafo del artículo 5-A del CFF

⁶ “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 a la Regla
2.19.23. de la RM para 2022
escanee el Código QR



- Respecto del mismo caso abordado en el punto anterior, no queda del todo claro si las personas físicas que prestan efectivamente los servicios de asesoría a través de personas morales se encuentran obligadas a presentar la declaración informativa anual o únicamente lo hará la persona moral, en los términos de la regla 2.19.28. de la RM para 2022.

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



- Hace falta aclarar el caso de las constancias que debe entregar el asesor fiscal a sus clientes cuando no se trate de esquemas reportables, respecto de los cuales existe una opinión del SAT en sus preguntas frecuentes del tema, en la que indica que se deben emitir a través de la plataforma del SAT para dichos efectos. Sería muy recomendable que ese organismo expidiera una regla muy clara al respecto, previa discusión profunda con los usuarios y contribuyentes, puesto que es una situación que se puede tornar inmanejable en la práctica para los asesores fiscales.
- Se presenta también el caso en que el contribuyente tenga en el ejercicio varios esquemas reportables

que conjuntamente superen el umbral de los \$100'000,000 de beneficio fiscal, pero los asesores fiscales únicamente hubieran participado en algunos de ellos, de tal manera que no superen el umbral a nivel asesor, haciendo no reportables los esquemas para ellos. En este supuesto, quedan desprotegidos los asesores fiscales y los contribuyentes por no existir una norma que contemple estos casos.

La solución podría implementarse mediante una regla que considere que tal obligación quede a cargo del propio contribuyente, a partir del momento en que sus beneficios conjuntos superen el umbral establecido.

- Respecto de las características que deben cumplir los esquemas para considerarse como reportables (artículo 199 del CFF), se requieren varias precisiones que hagan claro para los asesores y contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones de reporte, ya que en muchos casos son supuestos demasiado amplios, carentes de sentido como esquemas reportables o se reitera la obligación en varias fracciones del artículo. A manera de ejemplo, a continuación hago referencia a un caso de cada tipo:

– Supuesto demasiado amplio. La fracción VIII del artículo 199 del CFF establece como esquema reportable cuando se involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada. El supuesto es tan amplio, que prácticamente todas las enajenaciones de activos fijos entre partes relacionadas se ubican en este.

– Supuesto carente de sentido como esquema reportable. La fracción XII del artículo 199 del CFF, señala como esquema reportable aquel que evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V, y 164 de la LISR. Bajo estas características podría calificar en esta fracción el pago de anticipos por parte de las sociedades o asociaciones civiles a sus miembros, en los términos de la fracción II del artículo 94 de la LISR.

Resulta absurdo considerar como un esquema reportable el pago de asimilados a salarios por

este tipo de anticipos en cualquier caso, puesto que es un tratamiento obligatorio estipulado por la propia ley.

- Supuesto que se reitera en varias fracciones del artículo 199 del CFF. Tratándose de escisión de sociedades, se pueden materializar los esquemas reportables de las fracciones III; VI, inciso a), VI, inciso b); VI, inciso c), y VIII. Sería conveniente que el SAT emita una regla que permita reportar de manera práctica estos esquemas y no tener que presentarlos varias veces por distintas fracciones. Incluso debiera aclararse que en estos casos los beneficios se deben considerar una sola vez, y no por cada fracción en la que califiquen.

OPERACIONES RELEVANTES

En cuanto al tema de operaciones relevantes, en la Reforma Fiscal 2022 se adicionaron algunas al artículo 31-A del CFF, las cuales son aquellas a las que se refieren los numerales 14-B del mismo código, 24 y 161 de la LISR, mismas que se enlistan a continuación:

- Fusión y escisión de sociedades, bajo ciertas circunstancias específicas.
- Enajenación de acciones a costo fiscal por reestructuración de sociedades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades.
- 20 • Enajenación de acciones por residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional.

Tratándose de fusión y escisión de sociedades, cuando dentro de los cinco años posteriores a que se lleve a cabo, se celebre una operación relevante, la sociedad que subsista, en el caso de escisión, o la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, según corresponda, deberá presentar la declaración informativa de operaciones relevantes. Cabe recordar que dicha declaración se presenta trimestralmente.

De conformidad con la regla 2.8.1.12. de la RM para 2022, las operaciones relevantes se deben declarar mediante el aplicativo del SAT que contiene la forma oficial 76, dentro de los 60 días siguientes a aquel en que concluya el trimestre de que se trate.

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



La Reforma Fiscal en comento entró en vigor el 1 de enero de 2022, por lo que las operaciones relevantes recién incluidas en el artículo 31-A del CFF que se hubieran realizado en el primer trimestre del ejercicio 2022 (enero a marzo), debieron haber sido declaradas a más tardar el último día del mes de mayo de 2022, así como las del segundo trimestre (abril a junio) debieron haber sido declaradas a más tardar el último día del mes de agosto de 2022.

La presente colaboración se terminó de escribir el 10 de agosto del presente año, y a la fecha, el SAT no ha publicado las modificaciones al formato oficial 76 para incluir las nuevas operaciones relevantes vigentes a partir de 2022, siendo que debieron de haber sido publicadas oportunamente a más tardar en el mes de mayo, cuando menos.

La situación descrita genera inquietud e inseguridad jurídica para los contribuyentes que se ubican en la obligación comentada, puesto que no conocen a la fecha la información que deben proporcionar al SAT respecto de dichas operaciones, la cual puede ser de difícil obtención o necesitar una preparación que implique tiempo y un esfuerzo administrativo importante, máxime que puede requerir que se recabe información de los trimestres que ya han transcurrido del ejercicio.

Por ejemplo, en los casos de escisión o fusión de sociedades, los supuestos de operaciones relevantes involucran la transmisión de propiedad, disfrute o uso de acciones o derechos de voto, reducciones de capital o liquidaciones, disminuciones de valor contable de las acciones o del capital social de las sociedades, aumentos o disminuciones en los porcentajes

de participación de los accionistas, cambios de residencia fiscal de estos o la transmisión de segmentos de negocio. Como puede observarse, la información requerida por la autoridad fiscal puede ser abundante y compleja.

CONCLUSIONES

Como se desprende de todo lo incluido en este análisis, y considerando que están pendientes de publicación muchas otras reglas concernientes a diversos artículos de las leyes fiscales vigentes, resulta importante que la autoridad fiscal cumpla de manera oportuna y eficiente con sus obligaciones establecidas en la fracción I del artículo 33 del CFF, que son las siguientes:

Para acceder al
Artículo 33 del CFF
escanee el Código QR



- Elaborar las herramientas electrónicas, formas o formatos de declaración, de manera que puedan ser llenadas y presentadas fácilmente, para lo cual, serán difundidas y puestas a disposición de los contribuyentes con oportunidad, así como informar de las fechas y medios de presentación de todas las declaraciones –inciso c)–.
- Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes. Se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones, cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales –inciso g)–.



Lo anterior, en beneficio de los contribuyentes, para brindarles seguridad jurídica y evitarles incurrir en errores o interpretaciones diversas de las disposiciones fiscales, situaciones que siempre traen aparejados costos de cumplimiento y posibles sanciones. •