



Tasas efectivas del ISR: ¿Una medida para incentivar el cumplimiento voluntario o terrorismo fiscal?

A partir de este año, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha publicado las tasas efectivas del impuesto sobre la renta (ISR) de grandes contribuyentes, correspondiente a los ejercicios 2020 y 2021. Todo esto como parte de los postulados del Plan Maestro 2022 de Grandes Contribuyentes, presentado por la administración federal en abril del año pasado y cuyo objetivo central es incrementar la recaudación de este grupo a través de mejoras en el proceso de fiscalización, apegados al marco de legalidad, seguridad jurídica y apertura al diálogo con el contribuyente

104



L.C.C. y L.D. David Vanegas Cortés, Socio Director de Impuestos de Vanegas y Cía.



L.D. y C.P. Violeta Patricia Ayala Jiménez, Gerente de Legal e Impuestos de Vanegas y Cía.

INTRODUCCIÓN

Al 28 de febrero del presente año, el SAT ha publicado en su portal¹ cinco listas de tasas efectivas del ISR de grandes contribuyentes, la cual incluye 40 actividades económicas, que forman parte de cinco sectores: **(i)** minería; **(ii)** industrias manufactureras; **(iii)** comercio al por mayor; **(iv)** comercio al por menor, y **(v)** servicios financieros y de seguros; entre los que se encuentran las industrias automotriz y farmacéutica, respecto de los ejercicios fiscales 2020 y 2021.

Según lo expuesto por el SAT, el objetivo de dichas publicaciones es incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, a través de parámetros generales, establecidos con base en información obtenida en declaraciones anuales, dictámenes fiscales, declaraciones informativas, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI), pedimentos, así como cualquier dato informativo con que cuente la autoridad tributaria.

Sin embargo, también está la contraparte que argumenta que el SAT podría utilizar las tasas efectivas de impuestos como razón suficiente para aumentar los motivos de fiscalización de los contribuyentes a través de las cartas invitación.

Por ello, analizaremos ambos argumentos para tratar de entender si estas tasas realmente responden a una acción preventiva y a beneficio de los contribuyentes; o más bien, este tipo de acciones forma parte del llamado “terrorismo fiscal” llevado a cabo por la administración federal para lograr una mayor recaudación de impuestos y así poder hacer frente a los diversos programas sociales.

ANTECEDENTES

Como máxima autoridad fiscal y responsable del cobro de impuestos en nuestro país, el SAT determina el pago de las contribuciones hechas por los ciudadanos bajo un esquema de legalidad y transparencia. En aras de mejorar el cumplimiento de sus facultades, el 8 de diciembre de 2020, publicó en el DOF una reforma al numeral 33 del Código Fiscal

de la Federación (CFF), alusiva a reducir los riesgos impositivos de los contribuyentes, dotándolos de herramientas para cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales:

Artículo 33. *Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

I. *Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:*

...

i) *Dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta,² 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 industria a la que pertenecen.*

La difusión de esta información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos. El Servicio de Administración Tributaria al amparo de programas de cumplimiento voluntario podrá informar al contribuyente, a su representante legal y en el caso de las personas morales, a sus órganos de dirección, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros señalados en el párrafo anterior, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dichos programas no son vinculantes y, se desarrollarán conforme a las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

...

Posteriormente, el SAT continuó publicando, a través de su sitio *web*, parámetros de referencia de tasas efectivas del ISR para distintas actividades económicas correspondientes a los ejercicios fiscales comprendidos entre 2016 y 2019, dando como resultado cinco publicaciones.

¹ Véase en: <http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html>

² LISR

... cuyo objetivo central es incrementar la recaudación de este grupo a través de mejoras en el proceso de fiscalización, apegados al marco de legalidad, seguridad jurídica y apertura al diálogo con el contribuyente.

En seguimiento a los esfuerzos para este 2023 y como parte del plan maestro de fiscalización, se publicaron las tasas efectivas del ISR que debieron declarar y pagar los grandes contribuyentes por los ejercicios fiscales 2020 y 2021, es decir, durante los primeros dos años de la pandemia por el *coronavirus disease* (Covid-19).

De acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma del artículo 33 del CFF, dichas facultades de la autoridad no derivan en un ejercicio de comprobación, sino que se busca dar a conocer los parámetros de tributación y deducciones que corresponden a cada contribuyente, dependiendo del tipo de actividad económica a la que pertenece, con objeto de incentivar el cumplimiento voluntario y oportuno de las disposiciones fiscales.

No obstante, en las preguntas frecuentes del sitio en el que han dado a conocer las citadas publicaciones, se indica que:

... en caso de que tu tasa efectiva de impuesto represente un mayor riesgo impositivo en uno o más ejercicios fiscales, podrás corregir tu situación fiscal mediante la presentación de la(s) declaración(es) anual(es) complementaria(s) correspondiente(s).

Continúa la respuesta de la autoridad:

*Lo anterior, mediante la autodeterminación, tomando en cuenta todas aquellas **planeaciones fiscales**, operaciones (incluyendo aquellas celebradas con tus partes relacionadas), reestructuras empresariales tanto nacionales como internacionales, interpretaciones de disposiciones domésticas o internacionales, aplicación de convenios para evitar la doble tributación, deducción de pagos que puedan representar erosión de la base gravable mexicana, operaciones con Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS), entre otros; para que, en su caso, reviertas los efectos de dichas operaciones, interpretaciones o conductas.*

(Énfasis añadido.)

¿QUÉ ES PLANEACIÓN FISCAL?

El doctor César García Nova señala, en su obra *El Derecho Tributario actual – Innovaciones y desafíos*,³ que:

... la definición de la planeación fiscal no puede hacerse a través de la conceptualización positiva. Es difícil decir en qué consiste la planificación fiscal más allá de exponer rasgos como que deriva de la libertad económica o que consiste en aprovechar las lagunas del ordenamiento jurídico de manera no abusiva. ... De manera que, querámoslo o no, la planificación fiscal se definirá por oposición a la elusión.

Sigue indicando el doctor César García, en su obra, que existe un *trending* internacional hacia la homogeneización de la fiscalidad. Son muchos tópicos que empujan a esa estandarización en el marco de una estructura económica global: Operaciones intragrupo, dificultades para determinar el lugar de obtención de la renta, desterritorialización y competencia fiscal. Sin lugar a duda, el Proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) es un ejemplo de ello, así como

³ García Novoa, César. *El Derecho Tributario actual – Innovaciones y desafíos*. 2a. edición. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Colombia. 2018, p. 392



las adopciones que México ha realizado en la legislación doméstica.

POSIBLES ACCIONES

Con el fin de minimizar el riesgo fiscal de una revisión más profunda, la expectativa de la autoridad es que la tasa efectiva del ISR reportada por los contribuyentes sea igual o superior a los porcentajes dados a conocer en las publicaciones antes mencionadas para cada ejercicio fiscal (tasa efectiva del ISR mínima esperada).

A pesar de que las tasas no son vinculantes para los contribuyentes, dichas publicaciones son relevantes, puesto que presentan de manera formal y explícita las expectativas que tiene el SAT e instan a todos aquellos que se encuentran fuera de los rangos establecidos a preparar la documentación soporte o,

incluso, a considerar presentar declaraciones complementarias ajustando sus resultados fiscales.

Todo esto como parte de los postulados del Plan Maestro 2022 de Grandes Contribuyentes, presentado por la administración federal en abril del año pasado y cuyo objetivo central es incrementar la recaudación de este grupo a través de mejoras en el proceso de fiscalización, apegados al marco de legalidad, seguridad jurídica y apertura al diálogo con el contribuyente.

PLAN MAESTRO 2022 DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Ya con casi cinco años de la administración actual, el Presidente de la República, Andrés Manuel López Obrador, ha mantenido su promesa de no implementar, como tal, una Reforma Fiscal, ni crear

nuevos gravámenes. Por el contrario, se han emitido misceláneas fiscales año con año, que modifican la estructura tributaria y han dotado al SAT de nuevas herramientas para impulsar una mayor fiscalización, sobre todo en el rubro de grandes contribuyentes.

Aunado a esto, los avances tecnológicos y la apuesta por la modernización digital han favorecido los esfuerzos para la recaudación de impuestos, ya que le permiten a la autoridad robustecer sus filtros y acceder a más información de los contribuyentes.

Según cifras del SAT, en 2022 la recaudación de impuestos del Gobierno Federal superó los 4.826 billones de pesos, lo que representó un crecimiento real del 3.2% comparado con lo recaudado en 2021, de los cuales 2.273 billones de pesos fueron por concepto del ISR.

Durante los primeros cuatro años de gobierno se han recaudado más de 1.97 billones de pesos a través de auditorías y eficiencia recaudatoria, que también se conocen como esfuerzos adicionales de recaudación.

Derivado de lo anterior, el Gobierno Federal lanzó el Plan Maestro de Grandes Contribuyentes, el cual consta de seis ejes rectores:

- **Programación de actos nuevos:** Análisis enfocado en grupos económicos, operaciones con reestructuras financieras, ejercicios recientes, contribuyentes nunca revisados.
- **Fortalecimiento de actos en proceso:** Comunicar observaciones sólidas al contribuyente promoviendo la autocorrección.
- **Seguimiento de juicios y recursos de revocación:** Evitar juicios y resolver los recursos de revocación a partir de la invitación a la autocorrección.
- **Auditorías a devoluciones:** Detectar devoluciones indebidas y ejecutar acciones legales para recuperar cantidades adeudadas.

- **Liquidaciones:** Evitarlas al promover la autocorrección.

- **Tasas efectivas del ISR:** Dar a conocer parámetros de referencia del ISR.⁴

CONCLUSIONES

Queda claro que, con el establecimiento de las tasas efectivas del ISR, la autoridad busca que los contribuyentes tengan mayor certeza en la autodeterminación de sus impuestos e incentiva el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sin embargo, en muchos casos, estas tasas de referencia, lejos de otorgarles certeza, pueden generar incertidumbre si no se obtienen los resultados esperados.

Por ello, los contribuyentes deben analizar cuidadosamente su tasa efectiva de impuestos para los años fiscales 2020 y 2021 y, en caso de que sea inferior a la publicada por el SAT, examinar las posibles causas operativas, de negocio o, quizá, meramente fiscales de la diferencia que se determine y eventualmente evaluar la conveniencia de hacer ajustes o modificaciones en las declaraciones anuales a través de las declaraciones complementarias correspondientes.

Pese a que esas tasas fueron consideradas con base en la información de grandes contribuyentes,⁵ a los cuales se les ha pedido revisar sus tasas efectivas de los últimos cinco años, es bien sabido que han servido para abarcar a todo tipo de pagadores de impuestos, sin importar el sector o el monto de ingresos.

En este sentido, lo que percibimos no es otra cosa que un “terrorismo fiscal”, entendido como medidas que parten de la premisa de que todos los contribuyentes aprovechan errores u omiten total o parcialmente el pago de alguna contribución para obtener beneficios indebidos con perjuicio al fisco. •

⁴ Información publicada por el SAT. Véase en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-presento-el-plan-maestro2022-de-grandes-contribuyentes-al-sector-empresarial-022-2022?idiom=es>

⁵ Artículo 28, apartado B, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT)