

DOFISCAL

Revista Especializada de Consulta Fiscal

THOMSON REUTERS
ProView™

PUNTOS FINOS

Luis Ricardo García
de Alba Flores

Jorge
Pasquel Calzado

Alfredo
Castilleja Quiles

ENFOQUE FISCAL AL PAQUETE ECONÓMICO Y PERSPECTIVAS 2023

Socios fundadores de C&C ASESORES



Esta revista contiene
CÓDIGOS QR con
información adicional



THOMSON REUTERS®



Alfredo Castilleja Quiles, Luis Ricardo García de Alba Flores y Jorge Pasquel Calzado

Socios fundadores de C&C ASESORES

TRAYECTORIA DE ÉXITO

El prestigiado doctor Alfredo Castilleja Quiles tiene más de 20 años de experiencia asesorando en materias tributaria y legal, a clientes nacionales e internacionales, enfocándose principalmente en consultoría fiscal, reorganización de empresas, cumplimiento fiscal, auditorías y litigio fiscal; asesoría en materia de anticorrupción y prevención de *lavado* de dinero en actividades vulnerables.

Durante su carrera, ha asesorado a diversas empresas de las industrias automotriz, construcción, servicios de consumo, alimentos, servicios de paquetería y mensajería, farmacéutica, manufactura, seguridad privada, servicios financieros, energía, petróleo y gas, inmobiliaria, telecomunicaciones, tecnología, turismo, publicidad, así como instituciones sin fines de lucro.

Alfredo ha trabajado con clientes como Swissport Aviation, Mercedes-Benz, COMPAS (Daimler & Nissan), Shell, Kroll, Coca-Cola Femsa, Edison Chouest Offshore, DHL, Reckitt Benckiser, Mead Johnson Nutrition, Ericsson, WPP, Barclays, Scotiabank, Unilever, Sodexo, Conkor, Ontario Teachers' Pension Plan Board, Intergen, Ternium, Hilton Hotels, HYOSUNG, Tecnatom, Robert Bosch, Buildings IOT, Aeroméxico, Grupo Profuturo, Sigue Corp., ITESM, Samalayuca CCGT Plant, OCEANA, Pacifico Aquaculture,



Alfredo Castilleja Quiles

Luis Ricardo García de Alba Flores

Tuny, Buzón E, Ekomercio, G4S, Itaca Capital, entre otros.

En el ámbito académico, cuenta con una licenciatura en Derecho por la Universidad Anáhuac. Doctorado en Derecho de la Empresa de la Unión Europea por la Universidad Complutense de Madrid. Posee una maestría en Derecho Corporativo por la Universidad Anáhuac y maestría en Impuestos por el Instituto de

Especialización para Ejecutivos (IEE) y especialización en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana. Tiene una certificación como mentor de negocios por la Universidad de Harvard. Actualmente, está cursando la carrera de Contaduría Pública en la Escuela Bancaria y Comercial (EBC).

Es uno de los socios fundadores de C&C ASESORES. De 2017 a 2021 fue socio de Kaye Trueba y Castilleja Abogados. Anteriormente, se desempeñó como asesor fiscal en la firma internacional EY. De 2008 a 2013 fungió como director de Recaudación en la Secretaría de Finanzas del Gobierno de la Ciudad de México. De igual forma, trabajó para la firma Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., en el área de consultoría fiscal. Durante tres años se desempeñó como subdirector jurídico en Grupo Orozco-Felgueres y al inicio de su carrera trabajó como abogado corporativo en Casa Cuervo.

De 2018 a 2022, Who's Who Legal lo ha reconocido y lo recomienda como uno de los fiscalistas más destacados de México.

Es autor de varios artículos relacionados con el tema de impuestos corporativos, en ediciones publicadas por la revista **PUNTOS FINOS** de la editorial Thomson Reuters.

Es miembro de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados (BMA) y de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados (Anade). Por algunos años, fungió como profesor de la cátedra de Derecho Constitucional en la Universidad Anáhuac.

TRAYECTORIA DEL ESPECIALISTA

El licenciado Luis Ricardo García de Alba Flores tiene 15 años de experiencia como asesor en materia fiscal, enfocándose principalmente en consultoría fiscal, reducciones de capital, operaciones con residentes en el extranjero, establecimiento permanente y cumplimiento tributario.

Asimismo, cuenta con una importante experiencia en asesoría en materia contable y financiera, bajo un enfoque especializado en Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), así como en su respectiva convergencia con las Normas de Información Financiera (NIF).

Durante su carrera, ha formado parte de diversas instituciones privadas, principalmente asesorando a compañías de sectores como *retail*, automotriz, tecnología, telecomunicaciones, publicidad, construcción y farmacéutica. Adicionalmente, se ha desempeñado como asesor patrimonial para personas físicas.

En el ámbito académico, cuenta con una licenciatura en Contaduría Pública por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), además de cursos de especialización en impuestos corporativos por diversas instituciones privadas.



Jorge Pasquel Calzado

Es coautor de varios artículos relacionados con el tema de impuestos corporativos, publicados por la revista **PUNTOS FINOS** de la editorial Thomson Reuters, así como la revista *IDC*.

Es uno de los socios fundadores de C&C ASESORES. De 2019 a 2021 fue asociado del despacho Kaye Trueba y Castilla Abogados. Anteriormente, se desempeñó por más de seis años como asociado en materia fiscal en la firma internacional EY.

DESTACADO PROFESIONAL

El destacado profesional Jorge Pasquel Calzado tiene más de 25 años de experiencia en materia de riesgos crediticios, prevención de fraudes, prevención de *lavado* de dinero y financiamiento al terrorismo, enfocándose principalmente en consultoría de riesgos y estrategias de prevención de fraudes y *lavado* de dinero, así como en temas de políticas y procedimientos para una adecuada cultura de *compliance* en las empresas.

Durante su carrera, ha laborado para diversas instituciones privadas, financieras y del sector público. Ha formado parte de comités de cumplimiento, así como de comités regulatorios, principalmente en temas de *lavado* de dinero.

Es uno de los socios fundadores de C&C ASESORES. Durante los últimos 15 años se desempeñó como consultor independiente en temas de prevención de *lavado* de dinero y planeación estratégica. De 2003 a 2007 fue director de Planeación Estratégica en la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Trabajó para Citibanamex durante 14 años en varias posiciones dentro de las áreas de prevención de fraudes, *compliance* y prevención de *lavado* de dinero.

En el ámbito académico, tiene una licenciatura en Contaduría Pública por la Universidad La Salle, además de cursos de especialización en gestión administrativa y planeación estratégica.

Cuenta con certificación por la Asociación de Especialistas Certificados en Antilavado de Dinero (ACAMS) para temas de prevención de *lavado* de dinero y financiamiento al terrorismo.

“Es probable que la estrategia para aumentar la recaudación se enfoque en implementar mejoras en las facultades de comprobación, incremento de cartas invitación, vigilancias profundas, entre otras”

La revista especializada de consulta fiscal **PUNTOS FINOS** ha reunido de manera inédita a los destacados socios fundadores de la prestigiosa firma de servicios profesionales C&C ASESORES, quienes con su *expertise* nos comentan el enfoque fiscal del paquete económico y las perspectivas 2023.

A la pregunta de cuáles son los aspectos más importantes del nuevo paquete económico, el doctor Alfredo Castilleja Quiles comentó lo siguiente:

Buenas tardes, Carlos y estimados lectores de PUNTOS FINOS. Primeramente, me gustaría señalar que para 2023 no hubo una reforma fiscal importante.

Por otro lado, como saben, el 8 de noviembre de 2022, la Cámara de Diputados aprobó en lo general el dictamen con proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación¹ del Paquete Económico para 2023, presentado el 8 de septiembre 2022 por la SCHP, el cual se integra por las iniciativas de la Ley de Ingresos de la Federación,² los Criterios Generales de Política Económica,³ el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación⁴ y la Ley Federal de Derechos.⁵

En ese sentido, se establecen las siguientes proyecciones macroeconómicas:

MARCO ECONÓMICO 2023

Concepto	2022	2023
Crecimiento del PIB ⁶	2.4%	3.0%
Inflación	7.70%	3.20%
Tipo de cambio	\$20.40	\$20.60
Tasa de interés	9.50	8.50
Dólares por barril de crudo	93.60	68.70
Producción de crudo (mbd) ⁷	1,835	1,872

PIB

Se detenta un margen para el PIB del 1.2% al 3%; sin embargo, hay que tomar en cuenta que no todos los mercados se han recuperado de la pandemia. Asimismo, el Fondo Monetario Internacional⁸ prevé que el PIB crecerá únicamente un 1.2%, mientras que el Banco de México⁹ estima que crecerá un 1.6%.

Inflación

Es importante señalar que, a pesar de que la perspectiva de inflación para 2022 se situaba en 3.4%, hoy en día se encuentra arriba del 8.5%. En ese sentido, el Banxico estima que se puede reducir al 7.7% para finales de año, por lo cual se encuentra optimista la perspectiva de que la inflación para el ejercicio 2023 sea del 3.2%.

¹ PEF

² LIF

³ CGPE

⁴ PPEF

⁵ LFD

⁶ Producto Interno Bruto

⁷ Millones de barriles diarios

⁸ FMI

⁹ Banxico

De igual manera, es importante mencionar que se propone elevar la tasa de retención de 0.08% a 0.15% por intereses pagados que aplicarán las instituciones financieras sobre el monto del capital que dé lugar a su pago durante el ejercicio fiscal 2023.

En ese sentido, se puede percibir que el gobierno pretende contrarrestar el efecto inflacionario a través de tasas de interés.

Precio del Barril de Crudo

Un aspecto importante que se debe tomar en cuenta es el precio de la mezcla de petróleo, ya que determina el nivel de ingresos que recibirá el Gobierno Federal por la venta de dicho producto, lo que representa menor presión por la recaudación a través de impuestos.

La expectativa para 2022 del precio de barril de petróleo fue de 55 dólares; no obstante, hoy, se encuentra arriba de 80 dólares, por lo que se desprende un excedente importante. En ese sentido, si se espera que el precio por barril de crudo sea de 69 dólares para 2023, es probable que se tenga un excedente significativo y el gobierno pueda recibir importantes ingresos y, de ahí, solventar los ingresos esperados para 2023.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el precio del barril de crudo depende de factores externos, por lo que, a pesar de que hoy día genera un excedente considerable, por factores ajenos al país puede contrvertirse.

Respecto a la LIF, ¿cuáles serían los aspectos que considera más relevantes?

Primeramente, me gustaría destacar que, aunque no se establece la creación de nuevos impuestos, se prevé un aumento en la recaudación de estos, tal como se sigue:

Concepto	Aumento en 2023
Ingresos presupuestarios	0.8%
Ingresos tributarios	9.9%
ISR ¹⁰	0.8%

¹⁰ Impuesto sobre la renta

¹¹ Impuesto al valor agregado

¹² Impuesto especial sobre producción y servicios

Concepto	Aumento en 2023
IVA ¹¹	1.5%
IESPYS ¹²	310.6%
Importación	3.0%
Ingresos no tributarios	-25.8%

En ese sentido, se prevé que aumentarán los ingresos por ISR hasta un 20% respecto a 2022.

Considero que lo anterior conlleva a que, si bien no existirán nuevos impuestos, es probable que la estrategia del gobierno para aumentar la recaudación se enfoque en implementar mejoras en las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad, así como en el incremento de cartas invitación, vigilancias profundas, etcétera.

El PPEF estima que el Gobierno Federal gaste 8 billones 299 mil 647 millones de pesos (mdp) en 2023, un aumento real del 13% respecto a lo aprobado en el ejercicio fiscal anterior.

En el presupuesto de egresos, se priorizan el gasto federalizado y las pensiones. Asimismo, se desprende un mayor gasto público en obras como son el Tren Maya y el Tren Interurbano, entre otras, así como en programas sociales como los de adultos mayores y escuelas públicas.

PERSPECTIVAS PARA 2023

Estimado doctor Alfredo Castilleja, ¿qué podemos esperar para este 2023?, ¿qué perspectivas y cambios se visualizan?

Existen varios cambios importantes que se tendrán en el siguiente año; entre los más relevantes está la entrada del Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) en su versión 4.0.

CFDI 4.0 y Carta Porte

Recordemos que entrará en vigor el CFDI 4.0 el 1 de enero de 2023, junto con la versión 2.0 del complemento de recepción de pagos. En ese sentido, se espera

que exista mayor tributación derivado de las multas por las especificaciones que conlleva la nueva versión.

Por otro lado, es importante señalar que los contribuyentes que emitan CFDI de tipo nómina podrán hacerlo en su versión 3.3 hasta el 31 de marzo de 2023.

De igual manera, la prórroga para cumplir con los requisitos de la Carta Porte vencerá el 31 de diciembre de 2022, por lo que, de no atender sus especificaciones a partir del 1 de enero de 2023, se impondrán las multas y sanciones correspondientes.

Es importante señalar que, a pesar de su obligatoriedad desde el 1 de enero 2022, el complemento Carta Porte ha tenido diversas prórrogas para emitirlo sin cumplir con los requisitos establecidos por la autoridad y sin sanciones debido a su complejidad, desde marzo y septiembre de 2022 y, ahora, con su reciente prórroga, para el 1 de enero de 2023.

Otro tema importante es el referente a la obligación u opción de dictaminar estados financieros por el ejercicio 2022, que se deben de presentar en este próximo 2023.

Dictamen de estados financieros 2022

El dictamen fiscal se deberá presentar a más tardar el 15 de mayo de 2023, por lo que es importante verificar si se está obligado a dictaminar los estados financieros o si se optará por esta posibilidad por el ejercicio fiscal 2022.

32

Contribuyentes obligados a dictaminarse

Será obligatorio presentar el dictamen de estados financieros para las personas morales que, en el último ejercicio fiscal, hayan obtenido ingresos acumulables iguales o superiores a \$1,650'490,600, así como para aquellas que tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista en bolsa de valores.

En el caso de fusiones o escisiones, se deben dictaminar los estados financieros por: **i)** la sociedad que subsista tratándose de una escisión, **ii)** la sociedad que surja con motivo de la fusión, o **iii)** la escindida que se designe, a más tardar el 31 de marzo de 2023 en caso de que la fusión o escisión se haya llevado a cabo en 2022.

Ahora bien, las sociedades que intervengan en una operación de fusión o escisión, que por sí solas estén

obligadas u opten por dictaminar sus estados financieros, deberán presentar su dictamen el 15 de mayo de 2023.

Las personas físicas con actividad empresarial y personas morales podrán optar por dictaminarse, cuando cumplan los siguientes requisitos:

- En el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$140'315,940.
- El valor de su activo (determinado conforme a reglas de carácter general) sea superior a \$110'849,600.
- Por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior.

Precios de transferencia

Este año, se aprobaron ciertos cambios en materia de precios de transferencia, en los que se modificaron las fechas de presentación de las declaraciones informativas para 2023, correspondientes al ejercicio fiscal 2022, como sigue:

Obligación	Entrega
Anexo 9-DIM	15 de mayo de 2023
Declaración informativa local	15 de mayo de 2023
Declaración informativa maestra	31 de diciembre de 2023
Reporte país por país	31 de diciembre de 2023

Cuotas para el pago de derecho por el uso del espectro radioeléctrico

Se propone establecer para 2023 un nuevo esquema para el cobro del derecho por el uso del espectro radioeléctrico, el cual se pagará de forma anual por cada enlace y megahercio concesionado.

IMPACTO FISCAL DE LA REFORMA LABORAL "VACACIONES DIGNAS"

En este tema, el licenciado Luis Ricardo García de Alba Flores señaló que guarda una gran relevancia desde dos aspectos: **i)** la perspectiva progresista que implica en materia de vacaciones, y **ii)** los efectos fiscales que esto conlleva.

Pero ¿por qué se da esta reforma laboral?

Desde el ejercicio 2021, se presentaron seis diferentes iniciativas para reformar diversos artículos de la Ley Federal del Trabajo¹³ en materia de vacaciones dignas.

Lo que las iniciativas ingresadas buscan es el aumento de vacaciones por años de trabajo y el número de vacaciones continuas que se pueden disfrutar.

Uno de los argumentos principales en las iniciativas presentadas fue que los días de vacaciones que establece la legislación mexicana vigente están muy por debajo del mínimo acordado por la Organización Internacional del Trabajo.¹⁴ Y es que, aunque México no ha ratificado el Convenio 132 referente a vacaciones pagadas, es alarmante reconocer que en el país se ha mantenido una postura conservadora y que este derecho se encuentra limitado actualmente a los seis días de vacaciones al alcanzar el primer año de trabajo, lo cual dista por mucho de considerarse un periodo digno apegado a criterios internacionales.

Al respecto, se señala el Derecho Humano que tiene toda persona a periodos de descanso, vacaciones periódicas pagadas, disfrute de tiempo libre, limitación razonable de las horas de trabajo, protección de la salud física y mental de los trabajadores, y el impacto que tiene el no reconocer los derechos de las personas trabajadoras en la productividad de las distintas entidades.

En ese sentido, el dictamen aprobado por la Cámara de Senadores propone, como días de vacaciones por años trabajados, los siguientes:

Años laborados	Días de vacaciones
Año 1	12 días
Año 2	14 días
Año 3	16 días
Año 4	18 días
Año 5	20 días
De 6 a 10 años	22 días
De 11 a 15 años	24 días
De 16 a 20 años	26 días
De 21 a 25 años	28 días
De 26 a 30 años	30 días
De 31 a 35 años	32 días

Por consiguiente, el dictamen propone que se reformen los artículos 76 y 78 de la LFT en materia de vacaciones, para quedar con la siguiente redacción:

Artículo 76. Las personas trabajadoras que tengan más de un año de servicios disfrutarán de un periodo anual de vacaciones pagadas, que en ningún caso podrá ser inferior a doce días laborables, y que aumentará en dos días laborables, hasta llegar a veinte, por cada año subsecuente de servicios. A partir del sexto año, el periodo de vacaciones aumentará en dos días por cada cinco de servicios.

Artículo 78. Las personas trabajadoras deberán disfrutar en forma continua doce días de vacaciones, por lo menos.

Transitorios

PRIMERO. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2023 –o al día siguiente de su publicación, si esta fuera en el año 2023.

SEGUNDO. Las modificaciones motivo del presente Decreto serán aplicables a los contratos individuales o colectivos de trabajo vigentes a la fecha de su entrada en vigor, cualquiera que sea su forma o denominación, siempre que resulten más favorables a los derechos de las personas trabajadoras.

A la pregunta de si considera que la reforma en materia de vacaciones llega en un buen momento, dijo que, sin lugar a dudas, la aprobación de esta Reforma Laboral guarda en sí un importante cambio que va más allá de poder garantizar un mejor desempeño de los trabajadores, un mayor rendimiento, y que al final del día se genere un crecimiento de la productividad en las empresas, pues si bien es necesario que las empresas tengan un enfoque humano por el bienestar de los trabajadores, no se debe de perder de vista la incidencia en materia de seguridad social, laboral y fiscal que la reforma implicará.

Señaló que, desde 2019, se tienen grandes cambios en materia laboral: La eliminación de la subcontratación, el aumento de porcentajes para el cálculo de las cuotas obrero-patronales en la rama de cesantía y vejez y, ahora, el aumento de vacaciones.

Estos cambios, si bien benefician al trabajador, es innegable que impactan directamente en la carga

¹³ LFT

¹⁴ OIT

administrativa y social del patrón, que se traduce en el aumento de obligaciones, elevación del costo de la nómina y las horas que se invierten en las transiciones.

Consideró importante que, toda vez que la reforma no tiene la finalidad de recaudar, sino de abordar otros aspectos humanos, se pudiera implementar un plan para atenuar la carga impositiva que esto generaría principalmente a los patrones.

¿QUÉ ASPECTOS FISCALES SE CAUSAN POR EL AUMENTO DE LOS DÍAS DE VACACIONES?

IMPACTO EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Consideramos que uno de los efectos más importantes con este cambio se genera en materia de seguridad social, por un aumento en la determinación de las aportaciones de seguridad social que hace el patrón. Lo anterior, toda vez que la base sobre la cual se enteran dichas aportaciones es sobre el Salario Base de Cotización, mismo que se determina con un factor de integración.

Ahora bien, si los días de vacaciones por año trabajado aumentan de 6 a 12 en el primer año, el cálculo que deberíamos hacer es el siguiente:

Días de vacaciones	12
por:	
% Prima vacacional	25%
entre:	
Días del ejercicio	365
igual:	
Proporción diaria de prima vacacional	0.0082

Obteniendo así un nuevo factor de integración, diferente al que habitualmente usábamos con las prestaciones mínimas por ley en el primer año trabajado y que cambiará conforme aumenten los años laborados.

Primer año de servicio laborado	
Factor de integración actual	1.0452
Factor de integración nuevo	1.0483

34

Esto se traduce en el aumento del Salario Base de Cotización sobre el cual se calculan las cuotas obrero-patronales, el pago de los finiquitos e incluso el pago de las indemnizaciones, derivado del mismo cálculo del factor de integración.

ASPECTOS LABORALES RELEVANTES

Como todo cambio en la legislación laboral, este podría dar lugar a cuestionamientos interesantes en la práctica; por ejemplo, el reconocimiento contractual de las vacaciones de la relación laboral.

Es decir, si en el contrato de un trabajador, en cuanto al número de días de vacaciones a que tiene derecho por año trabajado, se ha venido reconociendo como una cantidad específica adicional a las mínimas de ley, de aprobarse esta reforma, ¿a cuántos días tendría derecho el trabajador? Por ejemplo:

Vacaciones estipuladas en el contrato 2022

Dos días adicionales al mínimo establecido en la LFT (ocho días).

Vacaciones estipuladas en el contrato 2023

¿Dos días adicionales al mínimo establecido en la LFT? (¿14 días?).

Al respecto, se afirmó que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en su artículo 1, estipula que se deben respetar los principios constitucionales, en materia laboral, y existe uno fundamental, el “Principio de progresividad y no regresividad”, el cual defiende los derechos adquiridos del trabajador.

Por su parte, el artículo 6 de la LFT indica que las leyes aprobadas en los términos del artículo 133 constitucional serán aplicables a las relaciones de trabajo en todo lo que beneficien al trabajador.

Adicionalmente, si se toma en cuenta que los derechos de los trabajadores son irrenunciables y que la costumbre puede servir como fuente del Derecho en materia laboral,¹⁵ estimamos que existen elementos

¹⁵ COSTUMBRE, INTERPRETACIÓN DE LA, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO. Para que la costumbre pueda invocarse como tal, y estar en posibilidad de reclamar su reconocimiento e implantación definitiva, en términos del artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo, es necesario que concurren las siguientes circunstancias: **a)** Que se trate de una práctica reiterada e ininterrumpida por un tiempo considerable; **b)** Que dicha práctica se realice con el consentimiento de las partes; **c)** Que ese consenso se constituya como norma rectora de determinadas relaciones; y **d)** Que tal práctica no contravenga disposiciones legales o contractuales.

No. de Registro 191744. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. XI. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia laboral. Tesis jurisprudencial. Tesis I.6o.T. J/31. Junio de 2000, p. 492.

importantes para considerar que los días adicionales que la ley ha venido otorgando al trabajador podrían entenderse como un derecho adquirido por el trabajador y no podrían ser reducidos; no obstante, habría que evaluar esta situación en cada caso particular.

¿QUÉ EFECTOS TENDRÍA EN MATERIA DE ISR ESTA REFORMA LABORAL?

ASPECTOS EN MATERIA DE ISR

El licenciado Luis Ricardo García de Alba Flores indicó que, efectivamente, esto tiene efectos también en materia de ISR. Recordó que, conforme al artículo 93, fracción XIV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,¹⁶ la prima vacacional se encuentra exenta de dicho impuesto hasta por la cantidad de 15 Unidades de Medida y Actualización (UMA); por tanto, al aumentar los días de vacaciones, esta erogación, exenta del ISR, en muchos casos aumentará.

En correlación con lo anterior, la fracción XXX del artículo 28 de la LISR establece que estas erogaciones, que representan a su vez un ingreso exento para los trabajadores, no serán deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor del 0.53 o 0.47 respectivamente, lo que se traduciría en un aumento de las erogaciones no deducibles por el concepto de prima vacacional, al llegar esta prestación en muchos casos al límite exento establecido en el artículo 93, fracción XIV, de la LISR, situación que tendrá un impacto en el impuesto sobre la renta anual de los contribuyentes.

Este efecto también tendría un impacto en la determinación de la Utilidad Fiscal Neta¹⁷ del ejercicio.

Lo anterior, toda vez que el artículo 77 de la LISR establece que, para determinar nuestra Ufin del ejercicio, debemos restar al resultado fiscal del ejercicio, el ISR corporativo pagado y las partidas no deducibles para efectos del ISR.

¿QUÉ EFECTOS TENDRÍA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE NÓMINAS¹⁸ ESTA REFORMA LABORAL?

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS

En cuanto al gravamen local del ISN, afirmó que se deberá analizar cada entidad federativa en particular.

Ahora bien, en el caso de la Ciudad de México, es importante analizar el artículo 156 de su Código Fiscal, el cual establece la obligación del pago de dicho impuesto y su objeto; en específico, el segundo párrafo, fracción III, dispone como concepto a considerar para la base del cálculo los premios, primas, bonos, estímulos e incentivos, por lo que un aumento de vacaciones, que a su vez trae un aumento en las erogaciones por el pago de prima vacacional, traerá como resultado un aumento en la base para el cálculo del impuesto en comento.

CONVENIO MULTILATERAL PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Correspondió al doctor Alfredo Castilleja Quiles comentar respecto al origen del Instrumento Multilateral (MLI). En ese sentido, dijo lo siguiente:

El Convenio Multilateral para la Implementación de las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, tiene su origen en la acción 15 del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), el cual surge después de que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁹ identificara que diversos contribuyentes se encontraban incumpliendo obligaciones fiscales y que dicho incumplimiento devenía del sistema tributario internacional en sí mismo, pues este se encontraba limitado por cuanto a la globalización respecta.

¹⁶ LISR

¹⁷ Ufin

¹⁸ ISN

¹⁹ OCDE

¿Cuál es la finalidad del MLI?

La finalidad que persigue este convenio es que los países que firmen puedan modificar los convenios para evitar la doble tributación y así impedir la renegociación bilateral de más de 2,000 tratados a nivel mundial respecto a la utilización abusiva de los convenios, reglamentando las prácticas que eluden artificialmente el estatus de establecimiento permanente y mejorando la eficacia en mecanismos de resolución de controversias.

¿En qué proceso se encuentra México en cuanto a su adhesión al MLI?

México firmó este convenio el 7 de junio de 2017; posteriormente, las Comisiones Unidas de Relaciones Exteriores y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ratificaron los dictámenes relativos a la Convención Multilateral el pasado 12 de octubre, quedando pendiente la aprobación por parte de la Presidencia de la República²⁰ y su subsecuente publicación en el Diario Oficial de la Federación para que su observancia comience a ser obligatoria en el territorio nacional.

Asimismo, se deberá depositar el instrumento de ratificación ante la OCDE para que posteriormente corra un plazo de tres meses y entre en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de este último.

En el supuesto de que la convención entre en vigor para México en 2023, será legalmente aplicable a partir del 1 de enero de 2024 para ambos supuestos.

A la pregunta de con qué países será aplicable o tendrá efectos el MLI, expresó lo siguiente:

En este punto es importante destacar que este Convenio Multilateral surtirá efectos únicamente en los tratados en los que ambas jurisdicciones se hayan adherido a él, siempre que las disposiciones concurren con las políticas fiscales de México. En cuanto a los 61 tratados en vigor con que cuenta nuestro país, encontramos que Brasil, Ecuador, los Estados Unidos de América²¹ y Filipinas no firmaron el convenio, por

lo cual quedan fuera de cualquiera de las hipótesis previstas.

Respecto a si México se adhirió a todos los artículos del MLI o se tuvieron reservas en algunos artículos, indicó lo siguiente:

Esta pregunta es muy importante, Carlos: A pesar de que México haya firmado dicho convenio, la realidad es que se ha reservado respecto de varios de los artículos del mismo, adhiriéndose únicamente a las disposiciones que añadan supuestos importantes y novedosos a la legislación fiscal internacional o aquellos supuestos que no se tengan ya contemplados dentro de la legislación nacional; por ejemplo, el artículo 7 se refiere a la utilización abusiva de los tratados, y toda vez que ya existen instrumentos bilaterales que regulan dicha situación, México se reserva respecto a ese apartado en tres de sus 61 tratados. Por otro lado, acerca del apartado 16 del mismo artículo, se realizarán notificaciones, a fin de aplicar solo ciertas disposiciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo.

Dentro de los artículos en que México tiene reservas, se encuentran los siguientes:

- **Artículo 3.** Entidades transparentes.
- **Artículo 14.** División de contratos.
- **Artículo 17.** Ajustes correlativos.

En general, México busca compilar disposiciones fiscales que permitan tener una regulación vasta y completa, así como incorporar reglas para asegurar el correcto aprovechamiento de los beneficios del convenio y prever el mecanismo de resolución de controversias derivadas de la aplicación de estos instrumentos internacionales.

CAMBIOS RELEVANTES EN EL CFDI 4.0

¿Qué problemas prácticos se tenían en la emisión de los CFDI y por qué estos cambios a la versión 4.0 son tan relevantes?

²⁰ En la Edición Vespertina del DOF de fecha 22-XI-2022 se publicó el “Decreto por el que se aprueba la Convención Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, hecha en París, Francia, el veinticuatro de noviembre de dos mil dieciséis, así como sus reservas y notificaciones”, al que aquí se hace referencia

²¹ EUA

La finalidad de migrar el CFDI a su versión 4.0 es, precisamente, evitar algunas malas prácticas que se han identificado, como la emisión de notas de crédito para la cancelación de CFDI de ingreso, y al mismo tiempo, dar seguridad jurídica al trabajador respecto a sus CFDI de nómina, tener la información detallada de forma directa y conveniente, entre otros.

Ahora bien, esta reforma tiene por objeto el evitar malas prácticas que los contribuyentes habían adoptado con el paso del tiempo al emitir sus CFDI; por ejemplo, la praxis que habían estado implementando para el caso de tener que cancelar los CFDI de ingreso con vicios, optando por emitir CFDI de egreso. A primera vista, esta costumbre no pareciera suponer un tema de vital importancia; sin embargo, esto le generaba al contribuyente una mal habida pretensión de deducir los montos contenidos en las notas de crédito sin tener derecho, tendiendo así a actuaciones indebidas ante los ojos de las autoridades.

CFDI DE INGRESOS, ¿CÓMO SE DEBEN EMITIR AHORA?

En este tema señaló lo siguiente:

Con la nueva versión, algunos campos del CFDI se han vuelto obligatorios y se han agregado campos nuevos, mismos que, de no incluirse debidamente, arrojarán un error al validar la factura, que no se podrá sellar.

Los campos nuevos de la factura 4.0 son:

- Campo de exportación.
- Nodo de información global, que contiene campos de periodicidad, mes y año para una factura global.
- Propiedad del objeto fiscal, si existen operaciones de impuestos indirectos.
- "En nombre de un tercero".
- Atributo "base" para pago de impuestos globales.

Los campos que se validan y pueden causar error son, principalmente:

- RFC²² del emisor y el receptor, que deben coincidir con el resto de información del SAT.²³
- Nombres o denominaciones sociales de los emisores y beneficiarios relacionados con el RFC, que se agregarán sin sistema de capital o empresa.
- Domicilio fiscal, principalmente el código postal, que debe ser el mismo que el registrado en el SAT.
- Trámites fiscales del emisor y del receptor.
- Uso del CFDI, que debe ser congruente con el sistema financiero en que se encuentra registrado el beneficiario.

¿Qué se debe de tomar en cuenta para la emisión del complemento de pago?

Se instaura la versión 2.0 del complemento, la cual es compatible con la versión 4.0 del CFDI y, dentro de los cambios más importantes, considera los siguientes:

- Un campo para determinar si los pagos por actividades contenidas en el documento están sujetos a impuestos.
- Una sección que resume los pagos totales en moneda local y los impuestos transferidos.
- La opción "Realizar pagos en nombre de terceros".
- Los recibos de las aportaciones recibidas y el pago de las compensaciones deberán efectuarse si el pago no se realiza en una sola exhibición o si el pago se realiza con posterioridad a la facturación, aunque estas cuotas estén íntegramente pagadas en el momento de la concesión del préstamo y en la fecha siguiente.
- Evitar cancelaciones incorrectas de facturas.
- Evitar la doble rotación en las facturas de pago.
- Saber si la factura ha sido pagada.

Acerca del CFDI de egreso, ¿qué se reformó?

Se reformó el tercer párrafo de la fracción VI del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación,²⁴ estableciendo que, de no contar con la justificación y soporte documental que acredite las devoluciones, descuentos

²² Registro Federal de Contribuyentes

²³ Servicio de Administración Tributaria

²⁴ CFF

o bonificaciones ante las autoridades fiscales, estos no podrán disminuirse de los CFDI de ingreso del contribuyente.

Asimismo, se estipula en dicha reforma la necesidad de un nexo causal entre la emisión de CFDI de egreso y los CFDI de ingreso, por medio del folio fiscal del primero, dentro del Apéndice 5 "Emisión de CFDI de egresos" del Anexo 20 "Guía de llenado de los CFDI"

PLATAFORMAS TECNOLÓGICAS DE INTERMEDIACIÓN DE RESIDENTES EN MÉXICO

En este tema, el licenciado García de Alba Flores expresó que actualmente las plataformas digitales son uno de los medios más importantes para tener al alcance productos o servicios, con las grandes facilidades que estas nos ofrecen.

En nuestra legislación, existen dos tipos o usos de plataformas digitales; en la primera, a través de la plataforma los mismos contribuyentes o personas enajenan productos o servicios, y en la segunda, la plataforma sirve como intermediario entre el prestador o enajenante y el consumidor o adquirente,

A la pregunta de qué obligaciones tienen que cumplir las plataformas tecnológicas de intermediación en relación con el IVA, indicó lo siguiente:

En materia de IVA, los servicios digitales de intermediación entre terceros se encuentran regulados en la Sección II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.²⁵ En ese sentido el artículo 18-J de esta ley establece diversas obligaciones fiscales, entre las más relevantes se encuentran las siguientes:

- Publicar en su página de internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, en forma expresa y por separado el IVA correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios por los enajenantes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes en los que operan como intermediarios.
- Retener a las personas físicas que enajenen bienes, presen servicios o concedan el uso o goce temporal de bienes el 50% del IVA cobrado. Cuando dichas personas no proporcionen su RFC, la retención será del 100%.

- Expedir a cada persona física a la que le hubiera efectuado la retención un CFDI de retenciones e información de pagos, a más tardar dentro de los cinco días siguientes al mes en que se efectuó la retención.
- Proporcionar al SAT el nombre, denominación o razón social, RFC, domicilio fiscal, institución financiera, Clave Bancaria Estandarizada (CLABE) y monto de las operaciones celebradas con su intermediario a más tardar el día 10 del mes siguiente de que se trate.

Si bien esta disposición de manera expresa se dirige a residentes en el extranjero, es importante considerar que aquellos contribuyentes prestadores de servicios digitales de intermediación residentes en México deben cumplir con las obligaciones antes señaladas en términos del artículo 1-A BIS de esta misma ley, como se muestra a continuación:

Artículo 1-A BIS. Los contribuyentes residentes en México que proporcionen los servicios digitales a que refiere la fracción II del artículo 18-J de la presente Ley a receptores ubicados en territorio nacional, que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceras afectas al pago de IVA, además de las obligaciones establecidas en la misma, estarán obligados a cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 18-J de este ordenamiento.

...

Siguiendo la secuencia de estos ordenamientos, el artículo 18-J establece a su vez que, además de las obligaciones antes detalladas, los contribuyentes deberán cumplir con las establecidas en la Sección I de la LIVA.

En ese orden de ideas, el artículo 18-D, de la Sección I de la misma ley, establece como obligación para aquellos residentes en el extranjero realizar su inscripción ante el RFC dentro de los 30 días naturales siguientes contados a partir de la fecha en que se proporcionen por primera vez los servicios digitales de que se trate. Esta servirá de referencia para la actualización del listado de prestadores de servicios digitales inscritos en el RFC publicado por el SAT.

A pesar de que el artículo 1-A BIS expresa que los residentes en territorio nacional deberán cumplir con las disposiciones aplicables a los residentes en el extranjero,

²⁵ LIVA

considero que lo dispuesto en esta fracción es una regla particular para efectos de residentes en el extranjero, en términos de la regla 12.1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022,²⁶ por lo que no sería aplicable para los residentes en territorio nacional.

Actualmente, el listado publicado por el SAT no contiene ningún registro de empresas prestadoras de servicios de intermediación residentes en territorio nacional.

¿Qué obligaciones tienen que cumplir, en materia de ISR, las plataformas tecnológicas de intermediación?

En materia de ISR, las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de estos medios, deben efectuar las retenciones correspondientes, en términos del artículo 113-A de la LISR.

Este impuesto se deberá determinar sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas, aplicando los siguientes porcentajes:

- Tratándose de prestación de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes, la retención será del 2.1%.

- Tratándose de prestación de servicios de hospedaje, la retención será del 4%.

- Tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios, la retención será del 1%.

Es de suma importancia que los contribuyentes prestadores de servicios digitales de intermediación efectúen y enteren las retenciones antes señaladas, en tiempo y forma, a las personas físicas que hagan uso de las citadas plataformas, ya que, en caso de incumplimiento, las autoridades fiscales podrán exigir al retenedor (prestador de servicios digitales) las retenciones que debieron haberse efectuado al momento de la prestación del servicio.

Adicionalmente, ¿existen otras obligaciones para las plataformas tecnológicas de intermediación?

Carlos, qué importante pregunta, ya que actualmente sí existen otras obligaciones a nivel estatal. Tal es el caso de la Ciudad de México, en donde el 30 de noviembre de 2021 fue presentado, ante el Congreso de la Ciudad de México, el paquete económico para el ejercicio fiscal 2022, documento entregado por la Secretaría de Administración y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de México, en el cual se planteó la adición del artículo 307 TER²⁷ al Código Fiscal de la Ciudad de México.

²⁶ **12.1.5.** Para los efectos del artículo 18-D, primer párrafo, fracción I de la Ley del IVA, el SAT publicará tanto en su Portal de Internet como en el DOF, de manera bimestral a más tardar los primeros 10 días del mes de enero, marzo, julio, septiembre y noviembre de cada año, el listado de los residentes en el extranjero sin establecimiento en el país que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional y que se encuentren inscritos en el RFC.

²⁷ **Artículo 307 TER.** Las personas físicas o morales que realicen actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas de control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, para la entrega o recepción de paquetes alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en territorio de la Ciudad de México, deberán pagar mensualmente por el uso y/o explotación de la infraestructura de la Ciudad de México, una cuota por concepto de Aprovechamiento. Este Aprovechamiento corresponde al 2%, antes de impuestos, sobre el total de las comisiones o tarifas que bajo cualquier denominación cobren por cada intermediación y/o promoción y/o facilitación señalados en el párrafo anterior, realizadas en la Ciudad de México. El Aprovechamiento a que se refiere este artículo es intransferible y no estará sujeto a traslación, ni deberá incluirse en el costo total a cargo del usuario, ni cobrarse a los terceros oferentes o a cualquier otro tercero que realice la entrega de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía.

Entre los que no son sujetos de este Aprovechamiento, se encuentran las personas físicas y morales que sólo realicen la entrega de los productos, paquetería y/o mensajería, ni los terceros repartidores. Tampoco son sujetos de este Aprovechamiento las personas físicas y morales que directamente administren la oferta y entrega de los bienes que comercialicen

Los sujetos de este Aprovechamiento deberán manifestarlo y pagarlo en las formas y medios que establezca la Secretaría, a más tardar el día quince de cada mes, respecto del total de comisiones o tarifas a que se refiere el segundo párrafo, cobradas en el mes inmediato anterior.

El Aprovechamiento previsto en el presente artículo, se podrá destinar de manera preferente al mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México.



De izquierda a derecha: Alfredo Castilleja Quiles, Jorge Pasquel Calzado y Luis Ricardo García de Alba Flores

40

Ese artículo impone a las personas morales que, a través de dichas plataformas permitan a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes para la entrega o recepción de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en el territorio de la Ciudad de México, la obligación de contribuir bajo la figura de aprovechamiento con un 2% sobre el total de las comisiones o tarifas que se cobren por cada intermediación, promoción o facilitación.

¿Cuáles plataformas tecnológicas de intermediación están obligadas a contribuir con este aprovechamiento?

*Resaltamos el alcance de esta disposición, toda vez que está limitada a plataformas de intermediación que sean oferentes de **bienes, no así a la obtención de servicios**, por lo que consideramos que aquellas plataformas digitales de intermediación que ofrezcan servicios no estarían obligadas a contribuir con este aprovechamiento.*

Por su parte la exposición de motivos del mencionado artículo 307 TER, señala, dentro de los diversos argumentos, lo siguiente:

...

*Dicha política de restricción, ha provocado una aceleración vertiginosa en el crecimiento del comercio electrónico, entre ellos destaca el **sector de la entrega de alimentos, mercancías o víveres...***

(Énfasis añadido.)

Lo anterior reafirma que dicha norma, no es aplicativa a las actividades referentes a prestación de servicios.

No obstante lo anterior, existe la incertidumbre en los contribuyentes de si esta norma aplica a todas las plataformas de intermediación de manera general (bienes y servicios), por lo que consideramos importante que, en su momento, las autoridades correspondientes pudieran aclarar esta situación para dar mayor certidumbre y claridad a los contribuyentes –concluyó. •

Entrevista realizada por:
Lic. Carlos González Galván