

Dofiscal



Revista Especializada de Consulta Fiscal

PUNTOSFINOS

Una nueva
era en la
fiscalización:
panorama fiscal
para el 2025

**Viviana
Belaunzarán
Barrera**

Socia de Consultoría
y Cumplimiento Fiscal de Skatt

TEMAS DE ACTUALIDAD

Inconventionalidad de la
prisión preventiva oficiosa

**Ciberseguridad en la era
digital:** garantizar la
integridad de los
procesos fiscales con
nuevas tecnologías



Esta revista contiene
CÓDIGOS QR con
información adicional

Una nueva era en la fiscalización: panorama fiscal para 2025

El Paquete Económico 2025, que fue aprobado en el Congreso de la Unión no contempla reformas en materia fiscal. No se aprobó la creación de impuestos adicionales a los ya existentes; sin embargo, debido a que se tiene la expectativa y la necesidad de incrementar la recaudación fiscal, es necesario tener en cuenta los mecanismos que aplicarán las autoridades fiscales para alcanzar las metas establecidas, así como su nuevo enfoque en la recaudación fiscal.

6



C.P. Viviana Belaunzarán Barrera, Socia de Consultoría y Cumplimiento Fiscal de Skatt y Consejera Independiente de Empresas



INTRODUCCIÓN

Para este 2025, el Gobierno Federal ha anunciado que continuará con una disciplina fiscal basada en el control del gasto público bajo criterios de austeridad, combate a la corrupción, eficiencia y transparencia, lo cual en su planteamiento consiste en incrementar la recaudación fiscal sin crear o aumentar impuestos. En efecto, en la Ley de Ingresos de la Federación para este ejercicio se contempla un incremento en la recaudación de impuestos federales del 7.2%; por lo que cabe preguntarse cómo logrará el Gobierno Federal este nivel de recaudación bajo tales consideraciones.

La respuesta la conocemos y la hemos vivido desde el inicio del gobierno de la Cuarta Transformación: la recaudación tributaria se centrará en las siguientes estrategias: **(i)** fuertes procesos de fiscalización a través del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales mediante el uso de herramientas sofisticadas basadas en inteligencia artificial; **(ii)** en la aplicación de criterios recaudatorios estrictos sobre ciertas disposiciones fiscales, así como en la restricción de la aplicación de deducciones fiscales; y **(iii)** en el combate a la evasión fiscal y en la lucha contra prácticas fiscales indebidas y abusivas, entre otros mecanismos.

ENFOQUE DE LA RECAUDACIÓN EN 2025

Con el ánimo de brindar un contexto más específico sobre lo que le podrá impactar a los contribuyentes y lo que debemos esperar quienes nos dedicamos a la actividad fiscal, en los párrafos siguientes comentaré con mayor profundidad algunos aspectos vinculados con las estrategias antes comentadas.

1. El uso de inteligencia artificial en los programas de recaudación

Un mecanismo eficiente en la recaudación tributaria ha sido el envío masivo de las cartas invitación para que los contribuyentes revisen y, en su caso, corrijan su situación fiscal, lo que permite a las autoridades fiscales obtener el cobro de impuestos y sus accesorios de forma ágil y con muy baja intervención humana. La estrategia desarrollada ha sido un elemento clave en la recaudación de impuestos, que —sumada a la realización de revisiones electrónicas, la práctica de revisiones inmediatas y la vigilancia fiscal permanente de los contribuyentes— se tradujo en un incremento de la recaudación en 2024.

Hoy en día, las autoridades fiscales conocen en tiempo real las operaciones que realizan los contribuyentes mediante la emisión de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI); con los cuales soportan sus operaciones, la presentación de declaraciones de pago de impuestos, así como diversas declaraciones informativas que presentan los contribuyentes o incluso las que son presentadas por terceros (por ejemplo, la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros).

Por ello, los contribuyentes son sujetos de una vigilancia fiscal permanente por parte de las autoridades fiscales, quienes incluso se anticipan a detectar posibles omisiones antes de que estos últimos se percaten de ello. Eso se debe a la gran ventaja que tienen las autoridades en materia de tecnologías de información respecto de los contribuyentes, dado que desde años atrás, con el apoyo de la Universidad Nacional Autónoma de México y otros centros de estudios, aplicó la ciencia de redes para analizar la evasión fiscal en México, centrando este estudio en identificar patrones de evasión fiscal en diversos sectores económicos y detectando las interacciones entre las empresas que realizan este tipo de prácticas. A ello se le debe sumar que las autoridades fiscales cuentan con el desarrollo de diversas herramientas tecnológicas para supervisar y vigilar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Es por eso que, como lo indicó el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su Plan Maestro de Fiscalización de 2024, lo anterior no se hubiera logrado sin la implementación de modelos de analítica de grafos y *machine learning* (aprendizaje automático) para la clasificación de contribuyentes de riesgo, la identificación de redes complejas de elusión y evasión, así como la detección de inconsistencias en los CFDI, asociadas con el contrabando y las llamadas “empresas fachada”.

Como resultado de las acciones anteriores, las autoridades tributarias han logrado el cobro acelerado de contribuciones. Sin embargo, han aplicado medidas de apremio generalizadas, por ejemplo, la suspensión o cancelación de sellos digitales (que son indispensables para la emisión de facturas); mismos que constituyen un elemento indispensable para garantizar la actividad y vida productiva de las empresas, por lo que, en algunas ocasiones, estas llegan a pagar impuestos que no deben con tal de reactivar sus Certificados de Sellos Digitales.

Como el uso de la tecnología está siendo excesivo por las autoridades tributarias, lamentablemente, los mecanismos de fiscalización están siendo generalizados y sin distinción alguna, de ahí que los contribuyentes cumplidos deben reaccionar ante esta nueva era en la fiscalización y tratar de estar a la vanguardia

tanto en su infraestructura tecnológica como contar con equipos de trabajo altamente capacitados que puedan responder ante este desafiante entorno tributario, lo cual se traduce en el destino de recursos en inversiones tecnológicas. Lo anterior es desafortunado, puesto que las empresas que deberían ser el objetivo principal para el SAT tendrían que ser las “empresas fachada”, es decir, las famosas Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, las Empresas de Deducen Operaciones Simuladas y demás contribuyentes evasores de impuestos; quienes se encuentran cada día innovando sus esquemas de operación y desafiando a las autoridades fiscales, siendo esta situación un cuento de nunca acabar, donde, como siempre, “pagan justos por pecadores”.

En medio del fuego cruzado por el ataque a la evasión fiscal y prácticas indebidas se encuentra la mayoría de los contribuyentes, viviendo un entorno complejo en la fiscalización; sobre todo, en un momento en el que las empresas observan un bajo crecimiento económico y con incertidumbre respecto de la política económica del gobierno entrante en México (como le llaman públicamente: Segundo Piso de la Cuarta Transformación) y del gobierno por iniciar de nuestro vecino del norte. Momentos donde los contribuyentes que requieren de flujo de efectivo para su capital de trabajo tratan de obtener sus devoluciones de los saldos a favor de impuestos; cantidades que efectivamente les corresponden y resultan en procesos largos, donde muchas veces no se logra su recuperación; viéndose en la necesidad de allegarse de financiamiento de algún tipo; con el perjuicio de que existen muchas limitaciones para poder deducir fiscalmente los intereses que son pagados.

2. Plan Maestro de Fiscalización y vigilancia fiscal permanente

Como lo mencioné al inicio, cada año el Gobierno Federal da a conocer su Plan Maestro de Fiscalización y si tomamos en cuenta el de 2024 como antecedente del que será en este año que inicia, dicho plan de manera particular se caracterizó por un enfoque de revisión y recaudación por parte de las autoridades fiscales, basado en la inteligencia artificial, como ya he expuesto; además focalizado en ciertas operaciones o regímenes fiscales que son aplicados por

los contribuyentes, que, en su opinión, son utilizados de forma abusiva, como podrían ser los siguientes:

- El uso de planes privados de pensiones, asimilados a salarios, subcontratación y Régimen Simplificado de Confianza para evadir el correcto pago de nómina.
- Reestructuras corporativas y los efectos fiscales en escisiones, fusiones y reestructuras internacionales.
- Enajenaciones de acciones y otros intangibles.
- Aplicaciones indebidas de saldos a favor, impuesto al valor agregado (IVA) de operaciones a tasa del 0%; actos no objeto del IVA; así como el IVA por importaciones.
- Pérdidas y estímulos fiscales, así como de regímenes preferentes.
- Acreditamientos del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS).
- Revisión a socios y accionistas en operaciones asociadas a reestructuras.
- Incumplimientos en el Programa para la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación; importaciones temporales y permisos de importación.
- Financiamientos, capitalización de pasivos y distribución de utilidades.
- Revisión a esquemas de fideicomisos y empresas de intermediación crediticia.
- Seguimiento al cumplimiento de obligaciones de controles volumétricos.
- Revisión a plataformas tecnológicas, de comercio y cobros electrónicos.

Además, de manera particular, como acciones implementadas en el último trimestre de 2024, el SAT anunció que se enfocaría en los siguientes rubros; por lo que seguramente su aplicación será replicada en este 2025:

- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de tiendas en línea que operan como intermediarias, así como verificar la retención y entero de los impuestos aplicables;
- Que los contribuyentes retengan y enteren el IVA por la adquisición o uso o goce temporal de bienes tangibles, cuando les sean enajenados u otorgados

por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país;

- Demostrar que los servicios contratados a terceros que se pretendan deducir fueron efectivamente prestados (materialidad);
- Puesta en marcha de nuevos programas de auditoría y revisión para asegurar el cumplimiento de las medidas anteriores, así como detectar y sancionar el contrabando, evasión y elusión fiscal.

3. Limitación en las deducciones fiscales

Sin bien la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contiene disposiciones fiscales que establecen los requisitos que deben cumplirse para tener derecho a las deducciones que pueden realizar los contribuyentes en la determinación de su resultado fiscal (distintas de las que claramente se establecen en la ley como no deducibles); bajo un enfoque recaudatorio, es un hecho que las autoridades han mostrado un sesgo que en ocasiones parecería ir más allá de lo objetivo o sensato, al rechazar deducciones fiscales que pueden ser incluso gastos necesarios o indispensables para los contribuyentes, por la solicitud que le realizan a los contribuyentes de diversos requisitos o documentación excesiva para su demostración. La materialidad (como elemento subjetivo y de carga de la prueba que por sí misma representa), el cuestionamiento de lo estrictamente indispensable o la falta de aportación del 100% de la documentación soporte han sido y seguirán siendo base de los rechazos y retos para los contribuyentes en este 2025.

Solamente con el ánimo de ejemplificar lo anterior, a continuación, presento algunos casos de situaciones que de forma más común se han presentado:

• Prohibición de la subcontratación laboral.

Aunque en esencia es una medida plausible porque busca proteger los derechos de los trabajadores y evitar prácticas indebidas enfocadas en la omisión o reducción del pago de retenciones de impuestos, reducir la carga de seguridad social, así como el pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU), la aplicación de esta regulación fiscal ha generado complicaciones en los contribuyentes, donde el tema administrativo para su adecuado control muchas veces rebasa las capacidades de los contribuyentes.

Esto, aunado a que las autoridades fiscales en muchos casos consideran que los elementos proporcionados (materialidad) por los contribuyentes para soportar la prestación de servicios especializados o compartidos no son suficientes; o bien, que los mismos no pueden tener ese carácter porque, en su apreciación, forman parte del objeto social del contribuyente. Situación muy lamentable porque, para los contribuyentes que cumplen adecuadamente con las disposiciones fiscales, se trata de esquemas de prestación de servicios que son permitidos al amparo de la legislación laboral y fiscal.

Un claro ejemplo de lo anteriormente expuesto son los rechazos parciales de solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA, que se han originado por gastos relacionados con los servicios compartidos o especializados de proveedores registrados en el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas, a pesar de que el contribuyente haya atendido la totalidad de los requerimientos de información y/o documentación excesivos y que dichos gastos cumplen cabalmente los requisitos que establecen las disposiciones fiscales, laborales y de seguridad social.

- **Operaciones entre partes relacionadas.** Otro tipo de deducciones que están siendo observadas y limitadas por las autoridades fiscales son diversas operaciones celebradas entre partes relacionadas. Su base está en las Reformas Fiscales efectuadas a la LISR en los últimos años, donde se busca desconocer la deducción de ciertos gastos (pagos), siguiendo las directrices establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); en particular, por la recomendación contenida en la Acción 2 del Proyecto Base Erosion and Profit Shifting (Proyecto BEPS), denominada "Neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos".

Por ejemplo, la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR limita y establece una serie de requisitos para que proceda la deducción de los pagos derivados de operaciones entre partes relacionadas extranjeras o las operaciones realizadas a través de acuerdos estructurados cuando los ingresos de la contraparte estén sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes. En mi experiencia asistiendo a grupos

... el Gobierno Federal sí prevé aumentar la recaudación tributaria mediante la aplicación de diversas medidas fiscalizadoras...

multinacionales con estructuras internacionales que se ubican en tales supuestos, en los casos que sus operaciones son revisadas por la autoridad fiscal, no solamente es difícil que comprendan la situación específica, sino que también la carga de la prueba que se impone como contribuyentes para justificar la deducción de este tipo de pagos es, en la mayoría de los casos, realmente imposible de cumplir.

- Otro tema al que los contribuyentes continuarán enfrentándose es la **materialidad de las operaciones**. Si bien este concepto está reconocido en las disposiciones fiscales, es un rubro sobre el que las autoridades fiscales se han centrado en el ejercicio de sus facultades de comprobación en los últimos años. De hecho, para reforzar este elemento como requisito de las deducciones fiscales, en el último trimestre de 2024 se publicó, dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal, el criterio no vinculativo 44/ISR/NV “Deducción de gastos por prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado”.

Al amparo de este criterio, el SAT considerará como práctica fiscal indebida y rechazará la deducción de gastos por prestaciones de servicios cuando el contribuyente no cuente con elementos contundentes para demostrar que recibió el mencionado servicio, aun cuando se cuente con los comprobantes fiscales que soporten estas erogaciones, se tenga

celebrado algún contrato, se demuestre el pago efectuado y —¿por qué no decirlo?— se pueda obtener la evidencia de que el prestador del servicio cumplió con sus obligaciones fiscales relativas al reconocimiento del ingreso para fines del impuesto sobre la renta (ISR) y haya enterado el IVA que le trasladó y cobró al contribuyente. De manera colateral, no sobra mencionar que según el criterio emitido se considerará como una práctica fiscal indebida cualquier asesoramiento, consultoría, prestación de servicios o participación en la realización o implementación de la práctica fiscal indebida.

Sin duda, la ambigüedad del criterio y su enfoque dará muchas molestias y preocupaciones a los contribuyentes no solamente en la parte de atención que debe darle al tema en los procesos de fiscalización; sino también en un eventual proceso administrativo-contencioso.

- **Limitación en la deducción de intereses.** Por último, si bien se trata de un “no deducible temporal”, complementa la limitación de las deducciones fiscales que ha venido observando la autoridad tributaria en sus revisiones con base en la recomendación contenida en la Acción 4 del Proyecto BEPS. Esta limitante se incorporó a la legislación fiscal en la Reforma de 2020, la cual es complementaria a la capitalización delgada e indica que los intereses devengados a cargo que sean superiores a los intereses acumulables no pueden exceder del 30% de la utilidad ajustada de los contribuyentes.

4. Aplicación de criterios jurisprudenciales con un enfoque fiscalizador

Como lo mencioné al inicio del presente ensayo, si bien no se propuso una reforma fiscal para este año 2025, bajo los mismos lineamientos recaudatorios, es muy factible que la autoridad tributaria implemente medidas para buscar restringir las deducciones fiscales que toman los contribuyentes y establecerá una responsabilidad por una retención de impuesto no efectuada a residentes en el extranjero, sustentando su posición en criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

En el ámbito de la fiscalidad internacional, destacan dos fallos recientes del TFJA que podrían tener un impacto considerable:

- **Jurisprudencia VIII-P-SS-31:** este fallo establece que los ingresos derivados de contratos de publicidad no constituyen beneficios empresariales para efectos del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
- **Tesis IX-J-SS-70:** en este caso, se aborda el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto sobre la Renta. Según esta tesis, la asistencia técnica no se considera un concepto asimilable a un beneficio empresarial.

En particular, lo anterior implica que los pagos por publicidad y asistencia técnica estarían siendo sujetos a un tratamiento de retención del ISR, conforme a la propia ley, a tasas de retención que ascienden al 35 y el 25%, respectivamente; o bien, alguna otra tasa, según lo disponga el propio convenio fiscal con el país de que se trate. Evidentemente, si el contribuyente objeto de revisión no efectuó la retención del impuesto correspondiente, no solamente será responsable de su entero por cuenta del perceptor del ingreso (residente en el extranjero), sino que el gasto que le dio origen también sería no deducible para fines fiscales.

Los pronunciamientos anteriores, así como la interpretación y aplicación de estos fallos con un enfoque más amplio por parte de las autoridades tributarias, estarán teniendo efectos significativos para las empresas que operan no solo bajo los convenios tributarios mencionados; sino con otros que puedan tener una redacción similar. Ello se aprecia así porque los criterios no solo establecen precedentes legales, sino que también orientan la actuación de la autoridad fiscal. En mi experiencia, he observado que, durante las revisiones y auditorías, la autoridad tributaria intenta aplicar precedentes de los tribunales y la SCJN con el objetivo de desconocer los tratamientos fiscales adoptados por los contribuyentes. Esta tendencia se debe, en gran medida, a la finalidad recaudatoria.

Históricamente los pronunciamientos de este tipo sirven como un parámetro para prever el camino que podría seguir la autoridad tributaria en el futuro. Aunque actualmente están limitados a los convenios con los Estados Unidos de América y los Países Bajos, no sería sorprendente que en el futuro se publiquen criterios similares que abarquen a otros países con los que México tenga convenios para evitar la doble tributación.

CONCLUSIONES Y RETOS POR ENFRENTAR

Si bien en este 2025 no habrá incrementos a los impuestos, el Gobierno Federal sí prevé aumentar la recaudación tributaria mediante la aplicación de diversas medidas fiscalizadoras; algunas de las cuales ya he planteado en este ensayo. Evidentemente, muchos de los contribuyentes que serán objeto de fiscalización serán los mismos que actualmente ya contribuyen al gasto público. Bajo el entorno actual, habrá que considerar que con un ángulo administrativo-contencioso tales contribuyentes tendrían que tomar en cuenta los retos que se presentarán en los próximos años con la Reforma al Poder Judicial.

Como lo anterior no necesariamente resolverá el problema de fondo, será de suma importancia la adecuación de la política fiscal del país y, con ello, la tan solicitada y nombrada reforma fiscal integral, que esté encaminada a generar una mayor base de contribuyentes, donde no sea solo un sector o la empresa mediana y grande el contribuyente cautivo; que sean reformas que provoquen el apetito de inversión en nuestro país y, sobre todo, que dé seguridad jurídica en el largo plazo.

Abundando en lo anterior, se reconoce que la administración pasada trató de fomentar la inversión para cierto tipo de contribuyentes y en ciertas zonas territoriales, mediante la creación de algunos estímulos fiscales para los contribuyentes que lleven a cabo alguna de las actividades económicas productivas dentro de los Polos de Desarrollo para el Bienestar; o bien, mediante estímulos para aprovechar la coyuntura del fenómeno del nearshoring. Sin embargo, sin juzgarlos, es claro que fueron estímulos poco atractivos, limitados y que han resultado insuficientes.

De hecho, cabe resaltar que, en nuestro país, la tasa del ISR corporativa del 30% (integral del 42%

con el impuesto a los dividendos para empresarios personas físicas mexicanas) es muy elevada respecto del promedio de la tasa que se observa en países miembros de la OCDE de alrededor del 24%; incluso, muchos países están siguiendo la tendencia de reducir esta tasa corporativa con la finalidad de fomentar la inversión nacional e internacional, así como la seguridad en sus economías.

Como algo relevante, si bien es indispensable continuar con la lucha contra la evasión fiscal y el combate frontal contra prácticas fiscales indebidas, también será necesario buscar que la misma reforma fiscal ayude a desincentivar la evasión y elusión fiscal a través de reducir de forma progresiva la tasa del ISR corporativo hasta llegar a una tasa competitiva, internacionalmente hablando, y atractiva para el empresario. Complementando ello con medidas que también coadyuven a la recaudación y que han sido eficaces en otros países (incluso en nuestra propia experiencia como país), como lo es la incorporación de un impuesto mínimo, como lo fue el impuesto al activo de las empresas; o bien, el impuesto empresarial a tasa única, los cuales, lamentablemente, por el exceso de regulación y falta de claridad en su determinación terminaron siendo abrogados.

No dejo de mencionar que falta implementar las reformas fiscales tendentes a la regulación del Pilar 2 de la OCDE, el cual permitirá la recaudación de impuestos para que los grandes grupos transnacionales no asignen utilidades en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal, siendo esto prioritario en México, ya que de lo contrario serán otros países quienes tendrán el derecho en caso de que se tenga una tasa de impuesto mínimo global inferior al 15%.

Por último, cualquier iniciativa de reforma fiscal debería incorporar otro tipo de medidas que, aunque podrían afectar a la popularidad de cualquier gobierno por el costo político que suponen (que, aunque parezca extraño, podría estar en el mejor momento), sean eficaces en cuanto a la recaudación se refiere, como la eliminación de exenciones, subsidios o tasas preferenciales en impuestos al consumo, como el IVA y el IESPYS; aprovechando también para regular de forma directa operaciones que por su naturaleza pueden salir de la lupa recaudatoria (por ejemplo, el *e-commerce*); o bien, también dirigirse hacia mecanismos de tributación basados en impuestos verdes o ambientales, donde, en términos generales, nos encontramos rezagados. •

