

# El papel del gobierno corporativo en la supervisión del cumplimiento fiscal

## Governance Insights Center México

Las condiciones económicas actuales y las expectativas para los próximos años demandan que los consejos de administración cumplan con el objetivo de generar valor, al supervisar el cumplimiento oportuno de las obligaciones y prácticas fiscales de las empresas. De igual forma, los consejeros tienen la posibilidad de establecer los elementos y controles pertinentes que incrementen la eficiencia operativa y consoliden la reputación de sus negocios en esta área.

En este sentido, hay cambios legales relevantes que necesitan registrarse en la agenda fiscal de los consejos de administración y que, desde el año anterior, tomaron mayor relevancia, dado el carácter estratégico de la función de los consejeros.

Los consejeros deberían cumplir con su cometido de **supervisar y definir el curso estratégico del negocio de forma responsable y ética**, más allá de la responsabilidad legal. Asimismo, requieren tener presente el impacto de ser considerados como el Beneficiario Controlador de la persona moral respecto de la que fungen como consejeros, figura que entró en vigor el 1o. de enero de 2022.

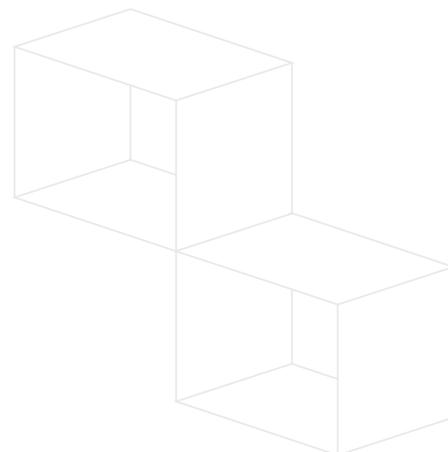
### Antecedentes

En el caso de las Sociedades Anónimas (S.A.), el artículo 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece que la administración de las S.A. está a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas ajenas a la sociedad (consejeros independientes). Cuando hay más de un mandatario o administrador, se conforma un **consejo de administración** que:

- Tiene responsabilidades inherentes a su mandato y hacia el debido cumplimiento de las obligaciones legales y de los estatutos correspondientes
- Cuenta con miembros solidariamente responsables, entre otros casos, del cumplimiento de los requisitos legales y estatutarios de los dividendos que se paguen a los accionistas, así como de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información.
- Si existe una pluralidad de deudores y un acreedor, cada deudor responderá conforme al contrato. En caso de que el contrato no sea explícito, se presume una responsabilidad mancomunada, por lo que el acreedor no podrá exigir el cumplimiento íntegro del total de la deuda a un solo deudor

### Las funciones del consejo de administración se pueden resumir en:

- 1 Funciones de supervisión.** Se consideran acciones que comprueben y documenten el cumplimiento eficiente de las obligaciones de la sociedad, la identificación de riesgos y la transparencia en el manejo de la información
- 2 Función estratégica.** Los consejeros requieren asegurar el cumplimiento de la misión de la sociedad y de la generación de valor, tanto para sus accionistas como para las terceras partes interesadas en la conducción honesta y responsable de la empresa





## Cumplimiento fiscal

Las funciones básicas del consejo de administración y su importancia para ordenar y asegurar la continuidad del negocio son los pilares para la supervisión del cumplimiento fiscal y el adecuado manejo de los controles que permitan ejecutar responsablemente la estrategia del negocio.

Estas funciones adquieren una mayor relevancia a partir de los criterios ESG (por sus siglas en inglés, ambiental, social y gobernanza), ya que las condiciones actuales del mercado exigen un profundo compromiso en cuanto al cumplimiento de todas las obligaciones, incluyendo aquellas de orden hacendario.

En este aspecto, la reputación de las empresas juega un papel muy importante para transmitir un mensaje contundente de cumplimiento honesto o moral de las

obligaciones fiscales. Esta responsabilidad, asumida por el consejo de administración, obedece a la necesidad de tener una gobernanza eficiente y acorde a las mejores prácticas de negocio, contribuyendo así a consolidar una imagen institucional.

La relevancia del aspecto moral en materia fiscal se puede apreciar claramente en las iniciativas de organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en esta área en evolución.<sup>1</sup>

Si bien cada organización requiere una estrategia particular, existen **seis aspectos que demandan un espacio en la agenda fiscal de los consejos de administración. Estos son:**

<sup>1</sup><https://www.oecd.org/tax/tax-global/work-on-statebuilding-accountability-and-effective-capacity-development.htm>

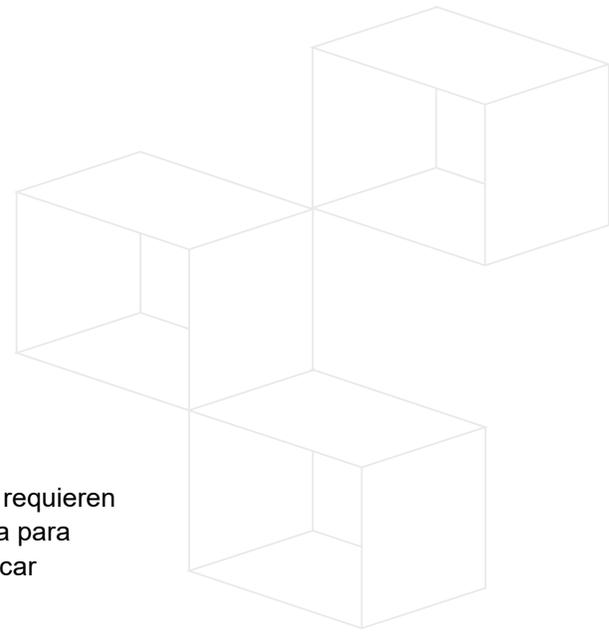
# 1

## Seguimiento a la tasa efectiva del impuesto sobre la renta (ISR)

En materia de las obligaciones fiscales del ISR, los consejos de administración requieren establecer controles internos y operativos que generen la información adecuada para confirmar su oportuno cumplimiento y que, al mismo tiempo, les permita identificar desviaciones que pudieran generar contingencias o costos innecesarios.

Mediante la supervisión de la tasa efectiva de impuestos, que, por cierto, es diferente al concepto mencionado en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación y utilizado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), **los consejos de administración podrán identificar la tasa efectiva de impuestos en función a la utilidad de la compañía y no a sus ingresos.**

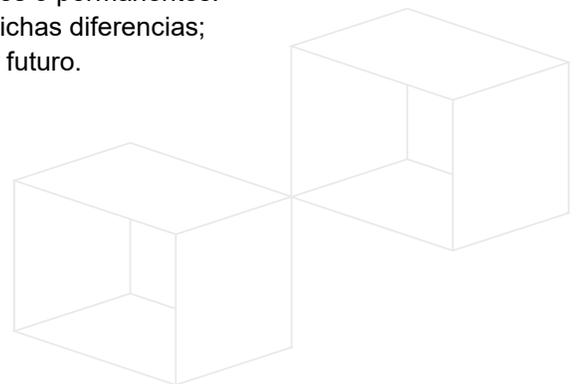
Este enfoque permite identificar los conceptos que no son deducibles o que, por alguna causa, no se hicieron deducibles para desarrollar un plan de mejora continua destinado a disminuir estos conceptos y generar valor para los accionistas en términos de lo que dispone la ley.



### En detalle:

- Entre los conceptos que dificultan la deducción total para las empresas se encuentran los pagos que son ingresos exentos para los trabajadores, debido a que estos solo pueden ser deducibles entre un 47 y 53%, según las reglas aplicables (Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)
- Actualmente, el SAT utiliza una versión de tasa efectiva referida a los ingresos para identificar lo que dicha autoridad considera como casos de riesgo, por no aportar una contribución proporcional al ingreso obtenido. Este indicador de cumplimiento también requiere una revisión para anticipar eventuales controversias

Cuando existan diferencias importantes respecto a la tasa corporativa, es necesario revisar una versión ejecutiva de la conciliación contable y fiscal para ubicar posibles diferencias en los tratamientos correspondientes y definir si se trata de diferencias temporales o permanentes. Los casos permanentes requieren información que sustente la razón de dichas diferencias; esto permitirá tener elementos sólidos para dirimir posibles disputas en el futuro.



## 2

## Confirmar y documentar la razón de negocios, materialidad y continuidad del negocio

Como parte de su función estratégica, el consejo de administración requiere analizar la información que sustente las condiciones y valores de las operaciones entre partes relacionadas, así como otras que realicen.

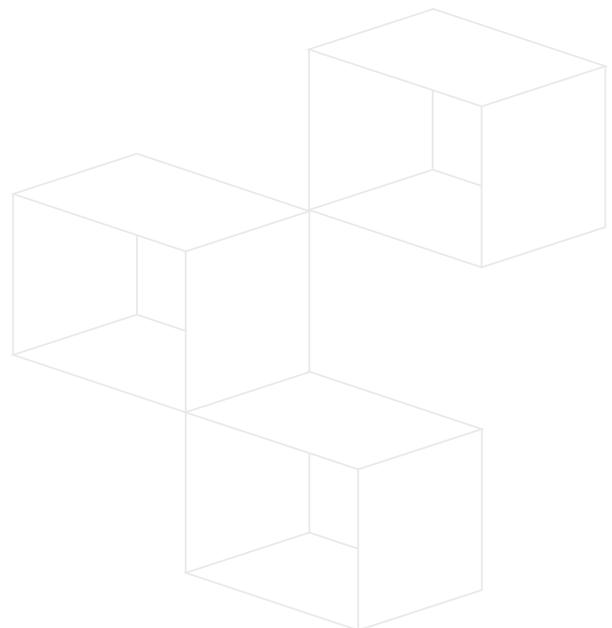
Además de dar cabal cumplimiento a todas las obligaciones fiscales establecidas en las legislaciones correspondientes, es necesario que el consejo de administración realice una evaluación objetiva sobre los conceptos de razón de negocios y beneficio económico recibido, sustancia o materialidad y continuidad de negocios, todos ellos contenidos recientemente en las disposiciones fiscales mexicanas que adoptan lineamientos internacionales como el de Base Erosion Profit Shifting (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

### Importancia del Multilateral Instrument (MLI)

Este puede ser un año que permita evaluar los posibles efectos de la adopción por parte de México del Instrumento Multilateral (Multilateral Instrumento MLI), respecto a las operaciones internacionales celebradas con partes relacionadas o incluso con partes independientes. También en cuanto a las implicaciones por el incremento en el costo de las retenciones de impuestos por ciertos pagos, cuando no se cumpla con ciertos requisitos. Entre ellos, destaca la sustentación de la razón de negocios para llevar a cabo una transacción en la práctica, cuando haya opciones para ejecutarla de manera distinta.

### Otras acciones:

- **Revisar los programas de auditoría del SAT sobre transacciones específicas**, como los pagos por concepto de asistencia técnica y publicidad en los que la autoridad considera que no aplican los tratados fiscales internacionales. Lo anterior, debido a que estos conceptos no se definen en dichos tratados y, en consecuencia, se considera que se les debe aplicar el tratamiento de la ley local. Esto puede representar una contingencia por la aplicación de una tasa de retención o, en su caso, por el incremento correspondiente al no aplicar las disposiciones del tratado fiscal en cuestión. Otros programas involucran gastos por servicios corporativos, regalías, operaciones de financiamiento y reestructuras corporativas
- **Realizar una revisión de las posiciones fiscales inciertas**, de acuerdo con la información financiera que se elabore, de los esquemas reportables conforme al artículo 199 del Código Fiscal de la Federación y de los criterios no vinculativos y normativos que ha emitido la autoridad y que, en su caso, pudieran resultar aplicables a la empresa



### 3 Revisión de atributos fiscales y documentación soporte digitalizada

Los programas de auditoría, por parte de las autoridades, continuarán utilizando herramientas tecnológicas para incrementar la eficiencia en los procesos, por lo que es previsible que para el ejercicio fiscal actual se continúe con la revisión de la documentación soporte y, en su caso, digitalizada a partir de la emisión de CFDI de atributos fiscales como CUCA, CUFIN, pérdidas fiscales y costos fiscales en relación con ciertos activos.

Una buena práctica para los consejos de administración consiste en realizar una revisión de estos conceptos y sus soportes digitalizados.

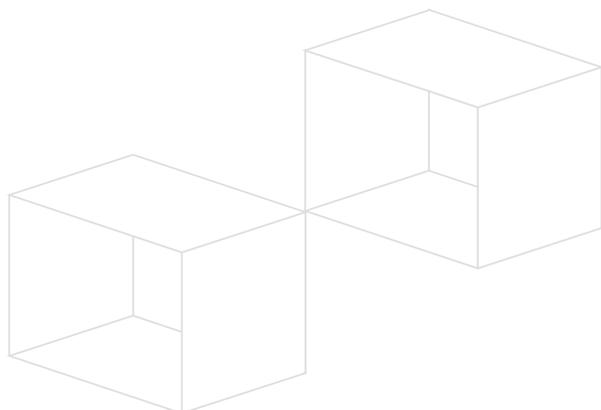


### 4 Responsabilidad solidaria en materia laboral

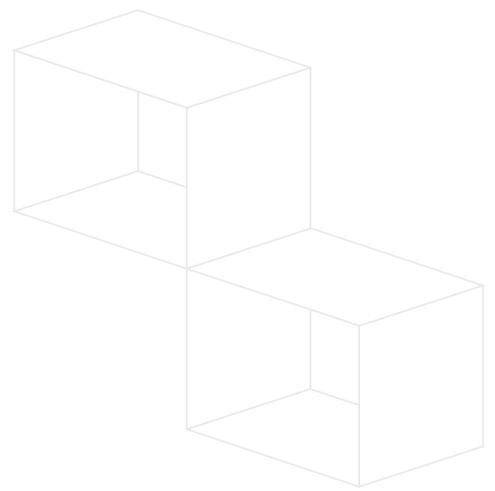
Considerando que se espera la continuación del programa de auditoría por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social, a través de los CFDI de nómina para ubicar posibles subcotizaciones y fincar responsabilidades a los involucrados, uno de los temas que requieren un análisis por parte de los consejos de administración es la obligación solidaria que pueden adquirir las empresas en caso de incumplimiento de las disposiciones laborales por parte de sus proveedores.

#### Otras acciones:

- Continuar analizando el impacto que seguirá generando el incremento en las cuotas obrero patronales por concepto de Cesantía en Edad Avanzada y Vejez, ya que la aportación total a las cuentas individuales de los trabajadores continuarán incrementándose de forma gradual, dependiendo del salario base de cotización, e iniciando con un **3.15%**, a partir del presente año, hasta alcanzar **11.87%** en el 2030
- Dar seguimiento al incremento en el número de días de vacaciones de los trabajadores. De manera preventiva, es necesario considerar la necesidad de neutralizar el efecto con un incremento en la productividad, que incluso pudiera cubrir el incremento potencial en el costo de la prima vacacional



## 5 Estructura de capital y deducción de intereses



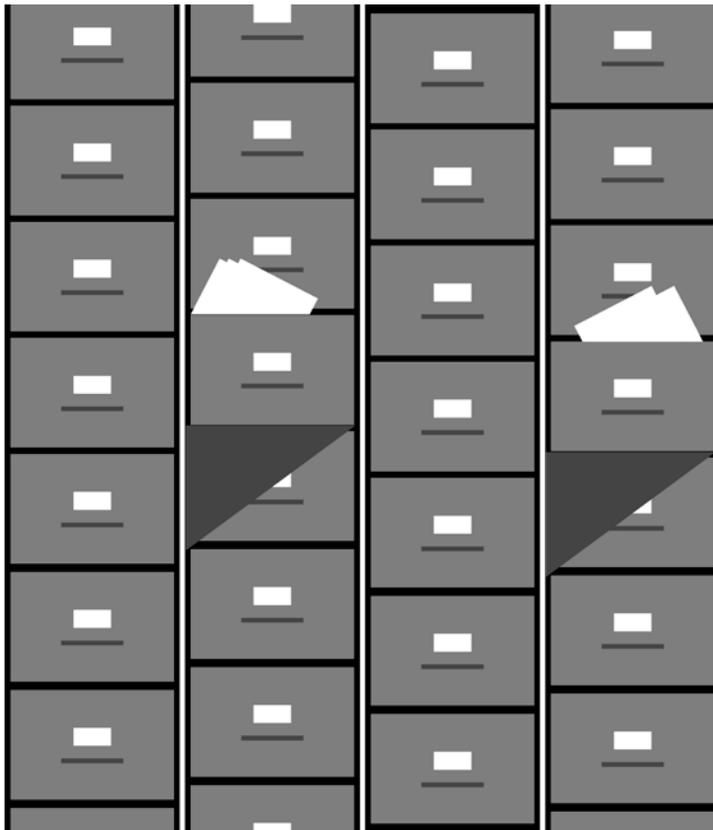
En algunas ocasiones, el capital que requieren los negocios puede obtenerse a través de estructuras que, a pesar de ser poco eficientes, pueden generar un resultado fiscal. Ante esta situación, los legisladores han desarrollado esquemas para corregir excesos en cuanto al nivel de apalancamiento de una organización. En este sentido, será necesario considerar que las autoridades fiscales, en ciertos casos, han tomado la posición de recharacterizar financiamientos de las empresas como aportaciones de capital, en cuyo caso los intereses se consideran no deducibles. Lo anterior daría lugar a otros efectos fiscales adicionales, como la afectación de ciertos atributos fiscales, que pudieran implicar cargas adicionales no previstas.

### Evaluaciones necesarias:

- En materia de financiamiento, los aspectos vinculados a conceptos como cálculo anual de inflación, capitalización delgada y limitación de deducción de intereses
- Condiciones y posibles impactos fiscales
- Nivel de apalancamiento y sus posibles implicaciones ante compromisos previamente acordados con terceros
- Conveniencia de mantener una estructura de capitalización adecuada

Para efectos fiscales, es importante considerar, por lo menos, **tres elementos** que requieren un seguimiento simultáneo para evitar diluir un atributo fiscal:

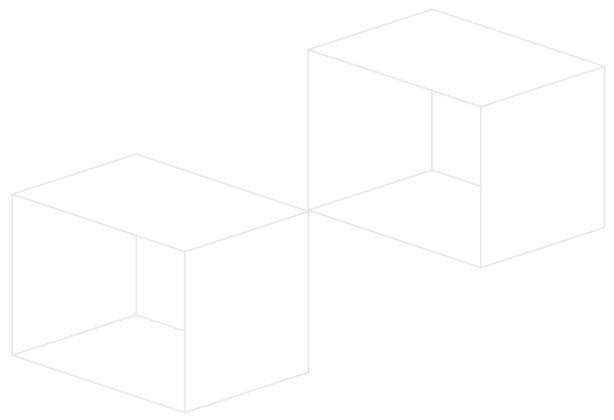
1. Capitalización delgada o subcapitalización
2. Ajuste anual por inflación
3. Para los casos en los que los intereses devengados durante el ejercicio excedan los 20 millones de pesos, la limitante de la deducción de intereses que exceda del 30% de la utilidad fiscal ajustada



Como parte de la definición estratégica de los consejos de administración, es necesario considerar la adecuada aplicación de estos conceptos para salvaguardar los activos diferidos que se pueden generar en el caso de los intereses no deducibles en el ejercicio, conforme a la limitante del 30% de la utilidad fiscal ajustada, y que pueden ser deducibles durante los diez ejercicios siguientes.

A través de estos análisis, se obtendrá un rigor financiero para conocer cuál es el costo de oportunidad de tener saldos importantes en rubros como cuentas por cobrar o inventarios y evaluar el riesgo de recuperación que pudiera generarse en caso de no contar con una estructura eficiente.

## 6 Impuestos estatales



En 2021, se presentaron importantes reformas fiscales a las leyes hacendarias estatales que, en su mayoría, entraron en vigor el 1 de enero del 2022. Según la actividad y ubicación de cada organización, es necesario que el consejo de administración lleve a cabo una revisión del adecuado cumplimiento de asuntos como:

- a) **Impuestos ecológicos** establecidos en el Estado de México, Nuevo León, Querétaro y Yucatán. En el primer caso, el impuesto por emisión de gases contaminantes deberá pagarse de forma anual
- b) En el caso de la Ciudad de México, el **aprovechamiento del 2% del cobro por cada entrega de paquetería, alimentos o cualquier tipo de mercancía** que sea realizada por intermediarios, promotores o facilitadores, por el uso y/o administración de plataformas informáticas para el control, programación o geolocalización en dispositivos fijos o móviles
- c) Los **incrementos y/o adecuaciones a las bases de los impuestos sobre nóminas** en los estados de Jalisco, Nuevo León, Nayarit, Chihuahua, Coahuila, Querétaro, San Luis Potosí, Tabasco y Zacatecas

### Seguimiento a las revisiones del SAT

Para 2023, el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer su **Plan Maestro de Fiscalización**, que contempla medidas para incentivar el cumplimiento fiscal voluntario y la fiscalización. Se recomienda que el Comité de Auditoría supervise los procesos de análisis de medición y prevención de riesgos fiscales que pudieran resultar de una auditoría, así como la implementación de una estrategia de resolución de controversias holística, multianual y efectiva para minimizar o evitar los impactos financieros, reputacionales y fiscales.

Asimismo, se sugiere privilegiar el uso de tecnología y big data dentro de las empresas para asegurar el debido cumplimiento fiscal, privilegiando la prevención de riesgos fiscales.

### Tendencias fiscales

A futuro, los consejeros deberán estar pendientes del avance de iniciativas globales y locales de política fiscal que podrían tener impacto en sus empresas, como es el caso de los proyectos Pilar I y II de la OCDE, el marco de alternativas para mitigar las emisiones de carbono y Fit 55 de la Unión Europea, la iniciativa “verde”, la digitalización de las administraciones tributarias, los requerimientos de transparencia fiscal (CSRD, CARF, DAC7, pCbCR), así como ATAD3/DEBRA en materia de regulaciones de energía, por mencionar algunas.

Conoce más información de utilidad para los consejeros de administración en:  
[pwc.com/mx/es/governance-insights-center.html](https://pwc.com/mx/es/governance-insights-center.html)

### Contáctanos hoy mismo para iniciar a la conversación:

**Karina Pérez Delgadillo**  
Lead Partner, Governance  
Insights Center México

[karina.perez.delgadillo@pwc.com](mailto:karina.perez.delgadillo@pwc.com)

**Mauricio Hurtado**  
Relationship Partner, Governance  
Insights Center México

[mauricio.hurtado@pwc.com](mailto:mauricio.hurtado@pwc.com)

**Juan Carlos Simón**  
Partner, National Leader in Corporate  
Governance and Family Business Solutions

[juan.carlos.simon@pwc.com](mailto:juan.carlos.simon@pwc.com)

En PwC México somos líderes responsables, comprometidos con la comunidad, el cuidado del medio ambiente y nuestra gente, quien vive la diversidad e inclusión como parte de la cultura de PwC.

© 2023 PricewaterhouseCoopers, S.C. Todos los derechos reservados. PwC se refiere a la red y/o una o más firmas miembro de PwC, cada una de las cuales constituye una entidad legal independiente. Favor de ir a [www.pwc.com/mx](http://www.pwc.com/mx) para obtener mayor información al respecto. 1790226-2023-ms