

BOLETÍN REFORMA 2022

Diciembre 2021

El pasado 8 de septiembre de 2021, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el paquete económico para 2022.

Como parte de dicho paquete, se sometieron a consideración del Órgano Legislativo propuestas de reforma a diversas leyes fiscales, específicamente, al Código Fiscal de la Federación (“CFF”), la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (“LIEPS”) y la Ley Federal de Derechos (“LFD”).

Después del proceso legislativo previsto en la Constitución, en el que tanto la Cámara de Diputados como el Senado de la República hicieron modificaciones a la iniciativa enviada por el Ejecutivo, se aprobaron en definitiva las reformas a las leyes antes mencionadas y se expidió la Ley de Ingresos de la Federación para 2022 (“LIF”).

De manera específica, la LIF y las reformas al CFF, la LISR y la LIVA fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de noviembre de 2021.

Las modificaciones más relevantes, en nuestra opinión, son las siguientes:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. Residencia fiscal

No perderán la condición de residentes en México los contribuyentes que, incluso habiendo realizado un cambio de residencia, no logren acreditar su nueva residencia; o bien, cuando la nueva residencia sea una jurisdicción con un régimen fiscal preferente.

Esto implica que seguirán siendo residentes en México para efectos fiscales y, por tanto, pagando el ISR mexicano ante las autoridades fiscales nacionales.

Esta regla no será aplicable, si el país o territorio al que el contribuyente cambia su residencia fiscal tiene en vigor un acuerdo con México de intercambio de información y, además, cuenta con un tratado que permita gestiones de cobro por parte de la autoridad fiscal mexicana para el cobro de contribuciones.

2. Suspensión de plazos por caso fortuito o fuerza mayor

Se darán a conocer mediante disposiciones de carácter general los casos en que la autoridad fiscal

suspenderá los plazos previstos en la legislación fiscal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por caso fortuito o fuerza mayor.

3. Fusión y escisión

En caso de una fusión o escisión de sociedades, se considerará que sí hay enajenación de bienes si la autoridad detecta que dichos actos carecen de razón de negocios.

Para determinar si hay o no razón de negocios, la autoridad podrá considerar las operaciones relevantes relacionadas con la fusión o escisión llevadas a cabo en los cinco años inmediatos anteriores y cinco años inmediatos posteriores a su realización.

Se considerarán operaciones relevantes las siguientes:

- a)** Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones de la fusionante, escidente, escindida(s), o de voto favorable;
- b)** Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la fusionante, escidente o escindida(s), en caso de una reducción de capital o liquidación;
- c)** Se disminuya o aumente en más del 30% valor contable de las acciones de la fusionante, escidente o escindida(s);
- d)** Se disminuya o aumente el capital social de la fusionante, escidente o escindida(s);
- e)** Un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión aumente o disminuya su participación en la fusionante, escidente o escindida(s);
- f)** Los socios o accionistas que recibieron acciones de la fusionante, escidente o escindida(s) cambien su residencia fiscal;
- g)** Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la fusionante, escidente o escindida(s).

Ahora bien, no hay una remisión expresa al artículo 5-A del CFF, por lo que no hay claridad si es aplicable para estos efectos la definición de ausencia de razón de negocios; ni si para determinarla, la autoridad debe llevar a cabo el procedimiento previsto en dicha disposición.

De igual manera, cabe cuestionarse si la autoridad podría atribuir efectos de enajenación a fusiones o escisiones con más de cinco años de antigüedad, derivado de una operación relevante posterior, o bien si sus facultades de comprobación y determinación de diferencias habrían caducado.

4. Otorgamiento de firma electrónica avanzada y certificados de sellos digitales

La autoridad fiscal negará el otorgamiento de la firma electrónica avanzada y del certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales, cuando detecte que la persona moral solicitante, o uno de sus socios o accionistas:

- a) Se le haya restringido el uso del certificado de sello digital y no haya solventado las irregularidades;
- b) No desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI que hubiera emitido;
- c) No desvirtuó la presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales;
- d) Tenga créditos fiscales firmes, no pagados o no garantizados;
- e) Esté como no localizado;
- f) Haya sido condenado por un delito fiscal;
- g) Tenga créditos fiscales cancelados.

5. Cancelación y restricción de certificados de sello digital

La autoridad cancelará el certificado de sello digital a los contribuyentes que hayan agotado, sin haber subsanado o desvirtuado las irregularidades detectadas, los procedimientos siguientes:

- a) El derivado de la restricción del uso de sello digital;
- b) Para desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas con comprobantes fiscales;

- c)** Para desvirtuar la presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales.

No es claro cuál es el efecto relativo al certificado de sello digital para un contribuyente no hubiera agotado tales procedimientos y la autoridad detecte, en el ejercicio de sus facultades, que incurrió en alguna de dichas prácticas.

Por su parte, la autoridad restringirá el uso del certificado de sello digital a los contribuyentes que:

- a)** Siendo personas físicas y tributen en el Régimen Simplificado de Confianza, haya omitido tres o más pagos mensuales en un año calendario, consecutivos o no, o bien el pago anual.
- b)** Hubieran sido multadas en dos o más ocasiones por no haber aportado la documentación requerida en el ejercicio de facultades de comprobación.

En este caso, pareciera que procedería la restricción del uso del certificado, incluso sin que las multas impuestas al contribuyente hubieran quedado firmes, lo cual vulneraría sus derechos de seguridad jurídica, presunción de inocencia y acceso a la justicia.

- c)** No hayan ejercido el derecho a demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en un CFDI emitido por un contribuyente publicado en las listas definitivas del artículo 69-B del CFF, o habiéndolo ejercido, no hubiera logrado acreditar la sustancia de la operación de que se trate.

Pareciera que quien hubiera dado efectos a un CFDI emitido por una persona publicada en la lista definitiva, en esta instancia de la restricción del sello digital únicamente tiene como opción para obtener una resolución favorable, la autocorrección y no así la de demostrar la materialidad de la transacción cuestionada.

- d)** Tenga un socio o accionista que se encuentre en uno de los supuestos para la no otorgarle la firma electrónica o el certificado de sello digital.

6. Ejercicio de facultades de comprobación en solicitudes de devolución

Cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación en el caso de solicitudes de devolución, debe conceder al contribuyente un plazo de veinte días posteriores a la notificación de la última acta parcial o del oficio de observaciones, para que desvirtúe los hechos u omisiones ahí consignados.

Diciembre 2021

Transcurrido el plazo anterior, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda en un plazo de veinte días; de ser favorable, la devolución debe hacerse en un plazo máximo de diez días.

7. Autocorrección mediante la aplicación de saldos a favor

Los contribuyentes que estén sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación podrán corregir su situación fiscal mediante la compensación de las cantidades que tengan derecho a recibir por saldos a favor; ello, sin importar que se trate de impuestos distintos.

El contribuyente deberá solicitar la autocorrección mediante la compensación de los saldos a su favor, a partir de la notificación del oficio de observaciones o del levantamiento de la última acta parcial; tendrá como plazo máximo para hacerlo, el de 20 días posteriores a que concluya el término para contestar al oficio de observaciones o que se levante el acta final.

En dicha solicitud, el contribuyente deberá señalar los hechos, omisiones y partidas por los cuales requiere la autocorrección mediante compensación; esto implica que, para poder tomar esta opción, el contribuyente debe consentir los hechos y omisiones respecto de los que solicita la autocorrección.

Por su parte, la autoridad puede requerir información y documentación para verificar la existencia, procedencia y monto del saldo a favor o pago de lo indebido que se pretende compensar.

De esta forma, no obstante que el contribuyente se ve obligado a consentir los hechos y omisiones por los que solicita la autocorrección por compensación, la autoridad puede negar la solicitud y, consecuentemente, emitir el crédito fiscal correspondiente.

El contribuyente quedaría, de ser el caso, en estado de indefensión e incertidumbre jurídica.

Esta norma entrará en vigor el 1° de enero de 2023, según se prevé en las disposiciones transitorias del CFF.

8. Responsabilidad solidaria

Para el caso de responsabilidad solidaria por la adquisición de negociaciones, se precisa que se entenderá que existe tal, salvo prueba en contrario, cuando entre enajenante y adquirente haya identidad de miembros del órgano de dirección, representantes legales, proveedores, domicilio fiscal, entre otros elementos.

A partir de 2022 serán responsables solidarios los contribuyentes que no informen a las autoridades sobre la enajenación de sus acciones o títulos valor que representan la propiedad sus bienes emitidos, cuando ésta se realice entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente.

9. Registro Federal de Contribuyentes

Se establece que todas las personas físicas mayores de edad deben solicitar su inscripción en dicho registro.

A partir de 2022, el aviso de socios, accionistas o asociados que deben presentar las personas morales deberá contener el porcentaje de participación en la sociedad de estos, el objeto social y quien ejerce el control efectivo.

Tratándose de empresas que coticen en bolsa, se debe informar sobre las personas que tengan control, influencia significativa o poder de mando, así como informar los nombres de los representantes comunes.

Previsiblemente se trata de una medida que facilite a la autoridad determinar si se llevan a cabo operaciones relevantes, para efectos de fusiones, escisiones, enajenación de acciones a costo fiscal o reestructuras entre partes relacionadas residentes en el extranjero.

Asimismo, se establece que la autoridad fiscal podrá cancelar o suspender el registro de un contribuyente cuando advierta que no ha realizado alguna actividad en los cinco ejercicios fiscales previos, no ha emitido comprobantes fiscales, ni tenga obligaciones por cumplir.

Por último, para presentar el aviso de cancelación del registro por liquidación total del activo o cese total de operaciones, el contribuyente deberá contar con una opinión favorable de cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social; ello, salvo que se trate del aviso de cancelación por fusión.

10. Comprobantes fiscales digitales por internet

Las personas que exporten mercancías que no sean objeto de una enajenación o dicha enajenación sea a título gratuito, deberán expedir un CFDI por dicha operación.

11. Requisitos de los CFDI

Se incluye la obligación de incluir el nombre o razón social de quien lo expide; así como el nombre o razón social, el código postal del domicilio fiscal de la persona a favor de quien se expide y la clave del uso fiscal que el receptor le dará.

Los CFDI sólo se podrán cancelar hasta la fecha en que se presente la declaración del ejercicio en que se hayan expedido y con la anuencia del receptor de los mismos.

Los contribuyentes que cancelen CFDI deberán justificar y soportar documentalmente el motivo de la cancelación.

12. Dictamen fiscal de estados financieros

A partir de 2022 será obligatorio el dictamen fiscal de los estados financieros de los contribuyentes personas morales que hayan declarado como ingresos acumulables el ejercicio inmediato anterior, una cantidad equivalente o mayor a \$1,650'490,600.

El dictamen debe presentarse a más tardar el 15 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda a los estados financieros a dictaminarse.

No existe disposición transitoria que aclare cuál es el ámbito temporal de aplicación de la obligación de dictaminar estados financieros.

Esto es, si la obligación es efectiva para el dictamen de los estados financieros del ejercicio 2021, por lo cual tendría que presentarse a más tardar el 15 de mayo de 2022; o bien si es para los estados financieros de 2022, en cuyo caso el dictamen obligatorio tendría que presentarse el 15 de mayo de 2023.

Ahora bien, el contador público inscrito deberá informar a las autoridades cuando, derivado de la elaboración del dictamen, tenga conocimiento de que el contribuyente incumplió con las disposiciones fiscales o aduaneras; o que llevó a cabo una conducta que pueda constituir la comisión de un delito.

En caso de que no informe sobre la posible comisión de un delito fiscal, entonces el contador público incurrirá en el delito de encubrimiento, con una pena de tres meses a seis años de prisión.

Estas nuevas disposiciones atribuyen al contador público dictaminador obligaciones y cargas que exceden su actividad y sus capacidades profesionales, además de que violan en su perjuicio diversos derechos fundamentales, en materia de seguridad jurídica.

13. Beneficiario controlador

A efecto de cumplir con el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, se establecen nuevas obligaciones para las entidades financieras, personas morales, fideicomisos y demás entidades y figuras jurídicas, así como fedatarios públicos para identificar al beneficiario controlador.

Se define con precisión qué se entiende por beneficiario controlador y se prevé una facultad de comprobación específica, para su identificación y el cumplimiento de las obligaciones en la materia.

14. Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales.

A partir de 2022, la autoridad fiscal está facultada para determinar, mediante el ejercicio de sus facultades, la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, tratándose de operaciones entre partes relacionadas.

La resolución correspondiente deberá estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá identificarse el acto simulado y el realmente celebrado; cuantificar el beneficio fiscal obtenido; y señalar los elementos a partir de los cuales determinó la simulación, incluyendo la intención de las partes de simular dicho acto.

La disposición atribuye a la autoridad un umbral probatorio elevado, a efecto de demostrar una simulación de actos jurídicos; por tanto, en las resoluciones deberán acreditarse de manera fehaciente los elementos antes referidos, sin que sea válido que la autoridad se limite a señalar que hay una simulación, pretendiendo revertir la carga de la prueba al contribuyente.

15. Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.

Se adiciona un nuevo supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, cuando se identifique que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales que amparen operaciones de otro

contribuyente, durante el periodo en que a este último se le canceló o le fue restringido el uso de su certificado de sello digital.

16. Acuerdos conclusivos.

A partir de 2022, los procedimientos de acuerdo conclusivo no podrán durar más de 12 meses.

Mediante disposición transitoria se establece que los acuerdos conclusivos que hayan sido abiertos antes del 31 de enero de 2021 deberán cerrarse a más tardar el 31 de diciembre de 2022.

17. Multa aplicable a sociedades integradoras e integradas.

La multa para las sociedades integradas o integradoras que tributen en el régimen opcional para grupos de sociedades que declaren pérdidas mayores a las realmente sufridas, será del 60% al 80% de la diferencia entre la pérdida declarada y la que realmente corresponde; lo anterior, independientemente de que se hubiera disminuido la pérdida.

De esta forma, se sancionará al contribuyente, incluso cuando no haya un perjuicio para el fisco federal.

18. Multa por no comprobar la materialidad de operaciones.

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación las autoridades determinen que el contribuyente dio efectos fiscales a comprobantes que amparan operaciones inexistentes, por no haberse demostrado su materialización, se impondrá una multa de entre el 55% y el 75% del importe de cada comprobante.

Esto podría implicar una doble multa respecto de la misma conducta, si dicho contribuyente omitió el pago de contribuciones por el efecto dado a los comprobantes cuestionados por la autoridad.

Ello, dado que la multa por la omisión en el pago de contribuciones es de entre el 55% y el 75% de la contribución omitida, a la cual se sumará la ya referida sobre el monto de cada comprobante.

19. Garantía del interés fiscal.

A partir de 2022 se deberá garantizar el interés fiscal cuando el contribuyente haya solicitado un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación.

20. Sector hidrocarburos.

Los contribuyentes que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen hidrocarburos deberán incluir, como parte de su contabilidad, los certificados que acrediten la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos.

Dichos contribuyentes deberán generar de forma diaria y mensual reportes de información sobre controles volumétricos, en los que se contengan los registros volumen de recepción, entrega, existencias, así como los datos de los CFDI y pedimentos de importación de combustibles.

Cuando los contribuyentes del sector hidrocarburos no cumplan con las obligaciones antes referidas, la autoridad podrá determinar presuntivamente los ingresos gravados con contribuciones y los coeficientes de utilidad que correspondan.

Las multas por el incumplimiento de sus obligaciones pueden ser de hasta \$5'000,000 y la clausura del establecimiento correspondiente.

Asimismo, no contar con controles volumétricos en materia de hidrocarburos o petrolíferos, así como su alteración, será considerado delito.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Ganancia y pérdida en la fluctuación cambiaria.

Se establecen los límites de los efectos fiscales derivados de las fluctuaciones cambiarias, precisando que la ganancia y la pérdida cambiaria no podrán ser menores ni exceder, respectivamente, de la que resultaría de considerar el tipo de cambio establecido por el Banco de México, para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera, pagaderas en la República Mexicana.

De esta forma, se elimina la posibilidad de que los contribuyentes fijen un tipo de cambio distinto al

oficial, con la finalidad de maximizar la pérdida a deducir o minimizar el ingreso a acumular.

2. Créditos respaldados.

Se incorpora un supuesto adicional para considerar que se está en presencia de un crédito respaldado, tratándose de operaciones de financiamiento entre partes relacionadas, de las que deriven intereses a cargo de personas morales o establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando dichas operaciones carezcan de razón de negocios.

Al igual que en otros temas de la reforma en análisis, no hay una remisión expresa al artículo 5-A del CFF a efecto de determinar si la autoridad debe seguir el procedimiento previsto en dicho precepto para concluir que no hay razón de negocios y si por tal, debemos entender lo previsto en dicha norma.

3. Pagos provisionales.

Tratándose de la reducción de los pagos provisionales para la segunda mitad del ejercicio fiscal, se precisa que el contribuyente puede pedir autorización para para aplicar un coeficiente menor, no para realizar pagos provisionales menores.

4. Nuda propiedad y usufructo de bienes.

Se incorpora como ingreso acumulable la consolidación de la nuda propiedad y el usufructo, como atributos del derecho real de propiedad.

El ingreso acumulable será el valor del derecho de usufructo, mismo que se determinará mediante un avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales, al momento en que se consolide la propiedad del bien de que se trate.

Ahora bien, no es del todo claro cuál será el efecto fiscal en el caso de que sea el titular del derecho real de usufructo quien adquiera la nuda propiedad y consolide en su persona el derecho real referido

Los fedatarios ante los que se haya otorgado la escritura pública mediante la cual se llevó a cabo la operación de desmembramiento de los atributos de la propiedad, deberán informar a la autoridad fiscal dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se realice la operación a través de declaración, de conformidad con las reglas de carácter general que emita el SAT.

5. Ganancia en usufructo o nuda propiedad.

Para determinar la ganancia o pérdida en la enajenación del usufructo o la nuda propiedad de un bien, deberá restarse al precio de venta el monto original de la inversión, en la parte proporcional del atributo de la propiedad que hubiera sido transmitido.

Con ello, se reforma la LISR para prohibir expresamente una práctica fiscal indebida detectada por las autoridades y plasmada en un criterio no vinculativo.

Sin embargo, no es claro cuál es el monto original de la inversión que deberá considerar una persona que originalmente adquirió y pagó por la nuda propiedad, con posterioridad consolidó el usufructo y, después de un tiempo, enajenó la propiedad íntegra del bien.

6. Enajenación de acciones a costo fiscal.

Tratándose de la autorización para enajenar acciones a costo fiscal, en los casos de reestructuración de sociedades residentes en México pertenecientes a un mismo grupo, se adicionaron algunos requisitos que debe contener el dictamen de contador público inscrito a presentarse para obtener dicha autorización.

La información adicional que debe contener dicho dictamen es la siguiente:

- a) El valor contable de las acciones;
- b) El organigrama del grupo en el que se advierta el porcentaje de participación en el capital social de los socios o accionistas;
- c) La tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que integren dicho grupo, antes y después de la reestructuración;
- d) Los segmentos de negocio y giro de la sociedad emisora y la sociedad adquirente;
- e) Además debe certificarse que dichas sociedades consolidan sus estados financieros.

Asimismo, para obtener la autorización referida, el contribuyente deberá señalar las operaciones rele-

Diciembre 2021

vantes relacionadas con la reestructuración que se hayan llevado a cabo dentro de los cinco años anteriores a la misma.

Adicionalmente, deberá informarse a la autoridad fiscal sobre las operaciones relevantes que se realicen dentro de los cinco años inmediatos posteriores a la reestructura.

Se consideran operaciones relevantes las siguientes:

- a)** Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o derechos de voto o veto de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante;
- b)** Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante, en caso de una reducción de capital o liquidación;
- c)** Se disminuya o aumente en más del 30% valor contable de las acciones de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante;
- d)** La sociedad emisora, la adquirente y la enajenante dejen de consolidar sus estados financieros;
- e)** Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante;
- f)** Un socio o accionista aumente o disminuya su participación directa o indirecta en la sociedad emisora, en la adquirente o en la enajenante;
- g)** Se cambie la residencia fiscal de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante;
- h)** Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad emisora, de la adquirente o de la enajenante.

Ahora bien, si la autoridad detecta, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que la reestructura careció de razón de negocios, podrá dejar sin efectos la autorización originalmente otorgada.

Nuevamente, no hay una remisión expresa al artículo 5-A del CFF a efecto de definir el alcance de la ausencia de razón de negocios y el procedimiento para determinarla.

Cabe destacar que para emitir la autorización, la autoridad tuvo a la vista evidencia y documentación

suficiente para acreditar si la reestructura tuvo o no razón de negocios, por lo que pareciera violatorio del derecho de seguridad jurídica que, con posterioridad, pueda revocar su propio acto sin necesidad de acudir al juicio de lesividad.

7. Deducción de créditos incobrables.

Respecto a los créditos incobrables, sólo se podrán deducir aquellos créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión, cuando el acreedor obtenga resolución definitiva emitida por la autoridad competente, con la que se demuestre haber agotado las gestiones de cobro o, en su caso, que fue imposible la ejecución de la resolución favorable.

Esto es, no basta que el contribuyente haya demandado ante la autoridad judicial el pago del crédito o haya iniciado un procedimiento arbitral convenido con el deudor; sino que es necesario que se haya emitido la resolución definitiva.

Con ello, se retrasará el momento en que puede tomarse la deducción de un crédito incobrable.

Si la intención de la norma es evitar la deducción de un crédito que pudiera recuperarse con posterioridad, ello carece de sentido, puesto que, de recuperarse la cantidad involucrada, tendría que ser acumulada por el contribuyente.

8. Capitalización delgada.

Se precisa que la excepción de la regla de capitalización delgada los intereses generados por créditos para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas o para la generación de energía eléctrica, es aplicable únicamente para los titulares de permisos o concesiones para llevarlas a cabo de manera directa y por cuenta propia.

Con ello, se evita que queden exceptuados de dicha limitante para la deducción de intereses, terceros contratados por los titulares de los permisos y concesiones.

De igual manera, se excluye de la excepción a la regla de capitalización delgada a las sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas que realicen actividades preponderantemente con sus partes relacionadas nacionales y extranjeras.

De esta forma, no obstante que, en términos del artículo 7 de la LISR, dichas entidades son parte del

sistema financiero, a partir de 2022 la deducción de sus intereses a cargo estará limitada en los términos de la regla de subcapitalización.

Consideramos que esta disposición viola diversos principios y derechos fundamentales en materia tributaria.

9. Inversiones.

Se adicionan elementos que integran el monto original de la inversión, como las erogaciones para la preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo y entrega del bien de que se trate.

Estas erogaciones que pudieran considerarse como gastos del ejercicio y, por tanto, deducibles al 100% en el ejercicio en que se realicen, ahora deberán depreciarse junto con la inversión a la que se refieran.

Asimismo, se prevé que cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, se presentará un aviso ante las autoridades fiscales.

Por otro lado, la adquisición del derecho de usufructo sobre el bien inmueble se considera activo fijo deducible al 5% anual.

Lo anterior es cuestionable, en tanto que el usufructo es un activo intangible representado por un derecho que permite usar y disfrutar un bien por tiempo limitado; esto es, jurídicamente encuadra en la definición de gasto diferido, distinto a un título de concesión, deducible al 15% anual.

Asimismo, se prevé que no se considerarán erogaciones en periodo preoperativo, las correspondientes a activos intangibles que permitan la exploración o explotación de bienes del dominio público, las cuales tendrán el tratamiento de gasto diferido.

Específicamente los títulos de concesión obtenidos antes del inicio de operaciones del contribuyente serán gastos diferidos y no gastos en periodo preoperativo.

10. Pérdidas fiscales en escisión de sociedades.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales se deberán dividir entre las sociedades escidentes y escindidas que se dediquen al mismo giro; esto implica que si la sociedad escindida no

realiza las mismas actividades que la escidente no podrá disminuir las pérdidas que, en proporción le hubieran sido transmitidas.

Esta norma tiene, además, otro inconveniente práctico: si una sociedad realiza varios giros y se escinde para que cada actividad sea desarrollada por una entidad distinta y separada, cada escindida podría aprovechar las pérdidas generadas previo a la escisión en el negocio que le corresponda.

Sin embargo, las pérdidas de cada giro no necesariamente serán en la misma proporción en que se divida entre escidente y escindidas la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar; por tanto, puede haber un desfase que provoque la pérdida, aunque sea parcial, del atributo fiscal.

11. Cambio de socios o accionistas en sociedades con pérdidas.

Se precisan los supuestos en los cuales se considera que existe cambio de socios o accionistas en el caso de fusión de sociedades, a efecto de que la fusionante pueda aprovechar la pérdida generada con anterioridad a la fusión.

12. Eliminación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras para personas físicas.

Se derogan las disposiciones relativas al régimen fiscal de personas físicas que regulaban los ingresos relacionados con actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, quienes ahora tributarán bajo un régimen diferente.

13. Obligaciones de las personas morales.

Se especifica que la obligación de los contribuyentes de generar y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia es aplicable a las operaciones que realicen con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, pero también con las residentes en México.

Asimismo, se señala de manera expresa que debe conservarse la documentación relativa a los márgenes de utilidad pactados en dichas transacciones.

Adicionalmente se establece la obligación de presentar a más tardar el 15 de mayo posterior a la

terminación del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas, efectuadas durante el año calendario anterior; hasta 2021 dicha información debía presentarse con la declaración del ejercicio, con lo que se extiende el plazo para ello.

Adicionalmente, ciertos contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas y tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, así como quienes realicen operaciones con residentes en el extranjero, entre otros, deberán presentar declaración informativa de partes relacionadas.

Por último, las personas morales deberán informar a las autoridades sobre la enajenación de sus acciones entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, proporcionando información precisa y detallada de la transacción y las contribuciones causadas y pagadas.

14. Determinación de la utilidad fiscal neta.

Se precisa que la participación de los trabajadores en la utilidades de las empresas no es un concepto que se deba restar para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio.

15. Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Físicas

Se establece un nuevo régimen opcional para personas físicas denominado Régimen Simplificado de Confianza, cuyos aspectos más relevantes son los siguientes:

a) Aplica a las personas que obtengan ingresos por actividades empresariales, profesionales o arrendamiento de bienes.

También podrán optar por este régimen quienes, además de los mencionados anteriormente, obtengan ingresos por sueldos, salarios y asimilados, así como intereses, siempre que en total los ingresos no superen el monto señalado en el inciso siguiente.

b) El límite máximo para poder tributar bajo este régimen son \$3'500,000.00.

c) El impuesto del ejercicio y los pagos provisionales mensuales se determinarán aplicando al ingreso bruto, esto es, sin deducción alguna, una tasa que va del 1% hasta el 2.5%.

d) No pueden optar por este régimen las personas físicas socios o accionistas de personas

morales, sean partes relacionadas, sean residentes en el extranjero, o estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.

e) La falta de tres pagos provisionales mensuales o la no presentación de la declaración anual trae como consecuencia dejar de tributar bajo este régimen.

f) Las personas morales que realicen operaciones con estos contribuyentes deben retener el del ISR 1.25% sobre el pago realizado.

16. Limitación en las deducciones de personas físicas.

Para 2022, los donativos que hagan personas físicas a donatarias autorizadas deberán considerarse para el límite máximo de deducciones personales, el cual es de cinco veces el valor anual de la unidad de medida y actualizaciones (UMA) o el 15% del total de ingresos del contribuyente, el monto que resulte menor.

Por tanto, ya no podrán deducirse ilimitadamente los donativos antes referidos que hagan las personas físicas.

17. Aplicación de reglas de precios de transferencia a residentes en el extranjero.

Se precisa que los residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional que no tengan un establecimiento permanente, o teniéndolo el ingreso no sea atribuible a éste, están obligados a determinar los ingresos, ganancias, utilidades y, en su caso, deducciones, que deriven de la celebración de operaciones con partes relacionadas, considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

18. Enajenación de bienes inmuebles por residentes en el extranjero.

En el caso de que se un residente en el extranjero enajene un bien inmueble ubicado en territorio nacional y obtenga un ingreso derivado del mismo, la autoridad podrá practicar un avalúo. En caso de que el valor exceda en más del 10% la contraprestación pactada en la operación, la diferencia se considerará ingreso para el adquirente.

Para 2022, el impuesto que resulte a cargo del adquirente residente en el extranjero deberá ser pagado por el enajenante, si es residente en territorio nacional.

19. Venta de acciones entre partes relacionadas.

Para el caso de enajenación de acciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero derivado de una reestructura corporativa, se diferirá el pago del impuesto hasta el momento en el que las acciones salgan del grupo.

A partir de 2022 se entenderá que las acciones salen del grupo cuando la sociedad emisora de las acciones y el adquirente de las mismas dejen de consolidar sus estados financieros.

Es una norma perjudicial para los grupos de empresas, dado que, no obstante que dejen de consolidar sus estados financieros, jurídicamente las entidades siguen perteneciendo al mismo grupo y las acciones no salen del mismo.

Así como respecto de la enajenación de acciones a costo fiscal, la autorización para diferir el impuesto a cargo de residentes en el extranjero podrá ser revocada por la autoridad, si determina que la reestructura no tiene razón de negocios.

Para ello, considerará, entre otros elementos, las operaciones relevantes relacionadas con la reestructura llevadas a cabo en los cinco años inmediatos anteriores e inmediatos posteriores a la misma.

Son aplicables los planteamientos relativos a otras modificaciones de la reforma en análisis, respecto al concepto y determinación de la carencia de razón de negocios, sobre la caducidad de las facultades de la autoridad para modificar una autorización derivada de una reestructura con antigüedad mayor a cinco años; y las relativas a la revocación unilateral de la autorización referida sin acudir al juicio de lesividad.

20. Requisitos adicionales a cumplir por el representante del residente en el extranjero.

Se precisa que el representante legal de un residente en el extranjero debe asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria y contar con bienes suficientes que garanticen hasta el monto del impuesto que deba pagar el residente en el extranjero.

21. Ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes (REFIPRES).

Se precisa que no se consideran como ingresos sujetos a REFIPRES el ajuste anual por inflación, ni la ganancia o pérdida cambiaria.

22. Determinación de precios por operaciones con partes relacionadas.

En materia de precios de transferencia, se incluye como un elemento a considerar, además de la contraprestación pactada, el margen de utilidad utilizado para la retribución de cada una de las empresas involucradas.

Además, se especifica que los rangos de precios, contraprestaciones y márgenes de utilidad que se obtengan de la aplicación de cualquiera de los métodos autorizados por la ley, se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil establecido en el Reglamento de la Ley, del método acordado en un MAP o del autorizado por la autoridad fiscal.

23. Programa de maquila.

Las empresas con programa de maquila deberán presentar anualmente una declaración informativa en la que se refleje la información a su utilidad fiscal; de no hacerlo, no se podrán aplicar los beneficios del programa.

Previo a la reforma se debía presentar un escrito libre, pero a partir de 2022 será una declaración informativa.

Adicionalmente se elimina la posibilidad de la presentación de una consulta a la autoridad fiscal relativa al método para la determinación de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas.

24. Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales

Se crea un nuevo régimen de tributación para las personas morales, denominado Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales; cabe destacar que no es un régimen opcional, sino obligatorio para quienes actualicen los supuestos para su aplicación.

Diciembre 2021

Dicho régimen es sustancialmente igual al régimen general de las Personas Morales contenido en el Título II de la Ley con algunas variables, las que se mencionan a continuación:

- a)** Es aplicable para las personas morales constituidas únicamente por personas físicas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$35'000,000.
- b)** No pueden tributar bajo este régimen, entre otros, cuando las personas físicas accionistas participan en otra u otras sociedades donde tengan el control de las mismas, cuando realicen actividades a través de fideicomisos o de una asociación en participación, los integrantes del sistema financiero; las que tributen bajo el régimen opcional para grupos de sociedades; los coordinados y los que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesquera.
- c)** Los ingresos deberán acumularse únicamente cuando sean efectivamente percibidos; de esta forma, sólo serán acumulables los ingresos en efectivo, a diferencia del régimen general en el que se prevén los ingresos en crédito.
- d)** Las deducciones son sustancialmente las mismas que para el régimen general, salvo por lo que hace que no hay deducción del costo de lo vendido; por el contrario, serán deducibles las materias primas y mercancías cuando las mismas sean adquiridas.
- e)** Es un requisito particular de este régimen para las deducciones, que las mismas sean efectivamente pagadas; fuera de lo anterior, son aplicables los requisitos previstos en el régimen general, dependiendo del tipo de deducción.
- f)** Los pagos provisionales se determinarán restando a la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos las deducciones efectivamente erogadas, la PTU pagada y las pérdidas de ejercicios anteriores no disminuidos.

Esto es, los pagos provisionales no se determinarán aplicando un coeficiente de utilidad, como en el régimen general.
- g)** El impuesto del ejercicio se calculará conforme al artículo 9 de la LISR, pudiendo acreditar los pagos provisionales y el impuesto acreditable pagado en el extranjero y el correspondiente a la distribución de dividendos.
- h)** En las disposiciones transitorias se regula el tratamiento fiscal para los ingresos devengados pero no cobrados, las deducciones devengadas pero no pagadas, así como los inventarios no

deducidos, hasta el 31 de diciembre de 2021.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Alimentos para animales:

Se especifica que está gravada a la tasa del 0% la enajenación de productos destinados a la alimentación humana, pero también animal.

2. Productos de gestión menstrual:

Asimismo, se incluye entre los bienes cuya enajenación está gravada al 0%, a las toallas sanitarias, tampones y copas para la gestión menstrual.

Es importante tener en cuenta que los productores de dichos bienes podrán seguir acreditando el IVA que les sea trasladado en los insumos para su producción, por lo que previsiblemente podrán generar y solicitar la devolución de saldos a favor.

3. Requisitos de acreditamiento del impuesto al valor agregado:

Se incluye como requisito para el acreditamiento del impuesto pagado en la importación, que el pedimento de importación de mercancías esté a nombre del contribuyente, así como que conste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente.

Con ello, no será acreditable el IVA pagado en la importación, si el pedimento está a nombre de un tercero.

4. Actos o actividades no objeto del IVA:

Se define como actos no objeto del IVA a la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que no se realicen en territorio nacional.

Asimismo, son actos no objeto aquéllos que, incluso habiéndose realizado en territorio nacional, no

sean de enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

En ambos casos, sujeto a que el contribuyente obtenga ingresos y para cuya obtención realiza gastos o inversiones en los que le fue trasladado el impuesto al valor agregado o el que hubiera pagado con motivo de la importación.

5. No acreditamiento del IVA trasladado

El IVA trasladado en insumos para la realización de actos no objeto, en los términos definidos por la propia ley, no será acreditable.

En el caso de que se trate de insumos para llevar a cabo actividades mixtas, esto es, gravadas, exentas y no objeto, el valor de estas últimas deberá considerarse en el total de actividades para determinar la proporción del impuesto acreditable.

Con ello, la proporción acreditable del impuesto trasladado en este tipo de insumos será menor.

De esta forma, los contribuyentes que, por ejemplo, enajenen bienes que se encuentren fuera de territorio nacional, no podrán acreditar el impuesto trasladado, no obstante que los insumos sean adquiridos en México; con ello, se verán obligados a absorber dicho impuesto trasladado.

Con ello, se incorpora a la LIVA el contenido de diversos criterios normativos emitidos por el SAT.

6. Acreditamiento del impuesto en periodo preoperativo

Para efectos de realizar el ajuste relativo al impuesto acreditable por la adquisición de insumos en periodo preoperativo, los contribuyentes deberán informar a la autoridad el mes en el que inicien operaciones.

7. IVA en servicios digitales

Se especifica que la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas en cada mes de calendario con los receptores ubicado en territorio nacional que reciban sus servicios, clasificadas por tipo de servicios u operaciones y su precio, así como el número de los receptores mencionados y mantener los registros base de la información presentada, deberá presentarse a más tardar el 17 del mes siguiente al trimestre que corresponda.