

Paquete Económico 2022



Reformas fiscales 2022

En breve

El 26 de octubre de 2021 el Congreso de la Unión aprobó diversas modificaciones a la Ley de Impuesto sobre la Renta (ISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Federal de Derechos (LFD), así como de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF). Estas modificaciones están pendientes de publicarse en el Diario Oficial de la Federación y entrarán en vigor, en su mayoría, a partir del 1 de enero de 2022; destacando lo siguiente.

1. La razón de negocios será uno de los aspectos que las autoridades fiscales evaluarán para mantener o denegar diversos beneficios fiscales tales como la enajenación de acciones al costo fiscal o el diferimiento del pago del ISR derivado de reestructuraciones internacionales, así como la no existencia de una enajenación de bienes en escisiones y fusiones.
2. La deducción de cuentas incobrables tratándose de créditos cuya suerte principal sea mayor a 30,000 unidades de inversión podrá realizarse hasta haber agotado las gestiones de cobro o que fue imposible la ejecución de una resolución favorable. En este tema aún existe la mención que el contribuyente puede tener otras situaciones que generen la imposibilidad práctica de cobro.
3. Las maquiladoras no podrán documentar el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia mediante los Acuerdos Anticipados de Precios y el único mecanismo válido será el conocido como “Safe Harbor”.
4. Los contribuyentes que realizan actividades no objeto de la Ley del IVA no podrán acreditar el impuesto pagado a los proveedores o en la importación de bienes cuando estén vinculados a dichas actividades.
5. Los contribuyentes con ingresos acumulables en el ejercicio anterior superiores a \$1,650,490,600 deberán dictaminar sus estados financieros por un contador público registrado en el Servicio de Administración Tributaria (SAT); mientras que sus partes relacionadas residentes en México que no excedan de esos ingresos deberán presentar la declaración con el informe de su situación fiscal.
6. Las actividades relacionadas con hidrocarburos tendrán mayores controles y sanciones por el incumplimiento de las obligaciones contenidas en las diversas leyes fiscales que le son aplicables.
7. Los acuerdos conclusivos tendrán que concluirse en un periodo máximo de 12 meses a partir de la fecha en que presente la solicitud ante la Procuraduría de Defensa del Contribuyente.
8. Si se recurre a un acuerdo amistoso al amparo de los tratados fiscales, se deberá garantizar el interés fiscal.

En detalle

Si bien en las modificaciones a diversas leyes fiscales no se propone la creación de nuevos impuestos ni el incremento a las tasas de los ya existentes, sí incorporan medidas que incrementarán la base imponible.

Los asuntos fiscales más relevantes del paquete económico para 2022 son:

I. Generalidades aplicables a personas morales

Determinación de la ganancia cambiaria para efectos fiscales

La ganancia y pérdida cambiaria no podrá ser menor ni exceder, respectivamente, de la que resultaría de aplicar el tipo de cambio establecido por el Banco de México, al día que se perciba la ganancia o se sufra la pérdida.

Disminución del coeficiente de utilidad

Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben usar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan los mismos, podrán solicitar autorización para aplicar un coeficiente menor. Si derivado de la autorización se realizaron pagos provisionales en una cantidad menor se deberán enterar los recargos por la diferencia entre el coeficiente menor y el que hubiera correspondido, mediante declaración complementaria.

Nuda propiedad y usufructo (acumulación de ingresos)

Se considerará ingreso acumulable el valor del derecho del usufructo que se determine en el avalúo que se deberá practicar por una persona autorizada, al momento de consolidar éste con la nuda propiedad de un bien. En este caso, será el nudo propietario el obligado a obtener el avalúo y acumular el ingreso.

Los notarios, jueces y demás fedatarios ante los que se haya celebrado el desmembramiento de los atributos de un bien, deberán informar a la autoridad fiscal 30 días posteriores a la realización de la operación los detalles de la transacción.

Por otra parte, la adquisición del derecho de usufructo constituido sobre un bien inmueble se considerará activo fijo y estará sujeto a la tasa de depreciación del 5%. Habrá que revisar los diferentes conceptos que pueden clasificarse como bienes inmuebles de conformidad con el Código Civil.

Requisitos de las deducciones autorizadas

a. Asistencia técnica

La asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías que se paguen a residentes en México no podrán proporcionarse a través de terceros a menos que se trate de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos.

b. Cuentas incobrables

Para efectos de deducir cuentas incobrables, se entenderá que existe notoria imposibilidad práctica de cobro respecto a créditos cuya suerte principal exceda de 30,000 unidades de inversión, hasta el momento en que el contribuyente obtenga la resolución definitiva emitida por la autoridad competente, con la que demuestre haber agotado las gestiones de cobro o, en su caso, que fue imposible la ejecución de la resolución favorable.

c. Deducción por adquisición de combustibles para vehículos

En el caso de adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el comprobante fiscal, deberá contener la información relacionada al permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible, y en su caso, dicho permiso no se encuentre suspendido al momento de la expedición del comprobante fiscal.

Deducción de inversiones

El monto original de la inversión deducible, tratándose de activos fijos, incluirá las erogaciones por concepto de preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo, entrega, así como los relativos a los servicios contratados para que la inversión funcione.

En el caso de enajenación de bienes que dejen de ser útiles para obtener los ingresos del contribuyente, además de mantener sin deducción un peso en sus registros, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, para poder llevar a cabo la deducción del saldo pendiente de depreciar.

II. Reestructuras corporativas

Los requisitos para llevar a cabo reorganizaciones corporativas tienen importantes adiciones y adecuaciones sobre todo en materia de informar a la autoridad respecto a ciertos eventos, así como la necesidad de soportar adecuadamente la razón de negocios de las mismas. Los cambios más relevantes incluyen:

Reestructuraciones domésticas

Las autoridades fiscales permitirán la enajenación de acciones a costo fiscal, únicamente en los casos de sociedades que sean residentes en México pertenecientes a un mismo grupo (hasta el ejercicio 2021 se refería a sociedades constituidas en México).

El dictamen preparado por el contador público registrado ante las autoridades fiscales, en adición a los requisitos vigentes, deberá incluir: i) el valor contable de las acciones objeto de autorización; ii) el organigrama del grupo donde se advierta el porcentaje de la participación en el capital social de los socios o accionistas, así como la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades que integren dicho grupo antes y después de la reestructuración; iii) los segmentos de negocio y giro de la sociedad emisora y la sociedad adquirente, y iv) se certifique que dichas sociedades consolidan sus estados financieros.

Adicionalmente, en la solicitud de autorización el contribuyente deberá informar todas las operaciones relevantes relacionadas con la reestructuración objeto de la autorización realizadas en los 5 años anteriores a la solicitud.

Cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que la reestructuración carece de razón de negocios, o bien, que no cumple con alguno de los requisitos a que se refiere este artículo, quedará sin efectos la autorización y se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones.

Adicionalmente, cuando dentro de los 5 años posteriores a que se lleve a cabo la reestructuración se lleve a cabo una operación relevante, la sociedad adquirente de las acciones deberá presentar la declaración informativa sobre operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF. Se entiende por operación relevante a cualquier acto por el cual:

1. Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante o, de voto favorable necesario para la toma de las decisiones en dichas sociedades.
2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación, en cualquier momento.
3. Se disminuya o aumente en más del 30% el valor contable de las acciones de la sociedad emisora, en relación con el valor contable determinado a la fecha de la solicitud de autorización a que se refiere este artículo, el cual se consignó en el dictamen establecido en este precepto.
4. La sociedad emisora, la sociedad adquirente y la sociedad enajenante dejen de consolidar sus estados financieros de conformidad con las disposiciones que las regulen en materia contable y financiera, o bien, que estén obligadas a aplicar.

5. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad emisora, la sociedad adquirente o la sociedad enajenante, tomando como base el capital social consignado en el dictamen.
6. Un socio o accionista aumente o disminuya su porcentaje de participación directa o indirecta en el capital social de la sociedad emisora, la sociedad adquirente o la sociedad enajenante, que intervinieron en la reestructura y, como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad emisora, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.
7. Se cambie la residencia fiscal de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante.
8. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad emisora, o bien, de la sociedad adquirente o enajenante relacionado con uno o varios segmentos del negocio de la emisora, consignados en el dictamen

Reestructuraciones internacionales

En relación con el diferimiento del impuesto derivado de la enajenación de acciones realizadas con motivo de una reorganización de sociedades que forman parte de un mismo grupo en la que el enajenante es un residente en el extranjero, se considerará que las acciones quedan fuera del mismo, y, por lo tanto, el impuesto que fue diferido tendrá que ser pagado, cuando la sociedad emisora y la sociedad adquirente de las acciones dejen de consolidar sus estados financieros.

De igual forma, la autorización para diferir el ISR en enajenación de acciones mexicanas entre entidades de un mismo grupo, quedará sin efectos cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades detecten que la propia reestructuración o las operaciones relevantes relacionadas con la misma realizadas en los 5 años anteriores en conjunto con las celebradas en los 5 años posteriores carecen de una razón de negocios o que el canje de acciones generó un ingreso

sujepto a un Régimen Fiscal Preferente (REFIPRE).

Cuando se realice una operación relevante (ver sección anterior para la lista de operaciones relevantes) dentro de los 5 años siguientes a la reestructuración, la sociedad adquirente o su representante legal deberán informar sobre la misma en los términos del artículo 31-A del CFF.

En el dictamen que se formule con motivo de la reestructuración antes señalada, se deberá incluir los segmentos de negocio y giro de la sociedad emisora y la sociedad adquirente, así como certificar que dichas sociedades consolidan sus estados financieros.

Fusiones y escisiones

Cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal detecte que las operaciones de fusión o escisión carecen de razón de negocios, o bien, se advierta el incumplimiento de cualquiera de los requisitos aplicables descritos en el CFF, se considerará que hubo una enajenación.

Para tales efectos, el ingreso acumulable será, en su caso, la ganancia derivada de la fusión o escisión.

A fin de verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los 5 años inmediatos anteriores y posteriores a su realización.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá por operaciones relevantes, cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

1. Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, o de voto favorable necesario para la toma de dichas decisiones.

2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.
3. Se disminuya o aumente en más del 30% el valor contable de las acciones de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, en relación con el valor determinado de éstas a la fecha de la fusión o escisión de sociedades, el cual se consignó en el dictamen establecido en este precepto.
4. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, tomando como base el consignado en el dictamen.
5. Un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión, aumente o disminuya su porcentaje de participación en el capital social de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, y como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.
6. Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.
7. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas según corresponda consignados en el dictamen.

Cuando dentro de los 5 años posteriores a que se lleve a cabo la fusión o escisión se celebre una operación relevante la sociedad que subsista tratándose de escisión la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe según corresponda deberá presentar la información a que se refiere el artículo 31-A del CFF.

Finalmente, los estados financieros utilizados para llevar a cabo la fusión o escisión de sociedades así como los elaborados como resultado de tales actos deberán dictaminarse por contador público inscrito.

Concepto de escisión

La transmisión que debe realizarse en una escisión es la del capital social, lo cual resulta acorde con lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles. En la versión vigente hasta el ejercicio 2021 no se hacía la precisión de capital social sino capital en general.

Pérdidas fiscales en escisión de sociedades

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro.

La distribución de las pérdidas fiscales antes mencionada, se realizará en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales, excluyendo las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

Cambio de socios o accionistas para amortización de pérdidas

Se incluyen diversos supuestos en los que se considerará que existe cambio de socios o accionistas que posean el control de una sociedad a fin de determinar la procedencia de la amortización de las pérdidas fiscales de una sociedad fusionante contra las utilidades generadas por los mismos giros.

III. Operaciones de financiamiento

Intereses por capitalización insuficiente

Para determinar si las deudas que generan intereses contraídas por el contribuyente exceden del triple del capital contable (determinación capitalización insuficiente), los contribuyentes alternativamente podrán determinar el capital contable considerando la suma de los saldos iniciales y finales de la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA), Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE), menos los saldos iniciales y finales de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que no hayan sido consideradas en la determinación del resultado fiscal. El resultado se dividirá entre 2.

No se podrá ejercer esta opción cuando el resultado anterior sea superior al 20% del capital contable del ejercicio de que se trate, excepto que, durante el ejercicio de facultades de comprobación, se acredite que las situaciones que provocan la diferencia entre dichas cantidades tienen una razón de negocios y se demuestre que la integración de la CUCA, CUFIN, CUFINRE y pérdidas fiscales pendientes de disminuir, tienen el soporte correspondiente.

Por otro lado, solamente quedarán exceptuadas del cumplimiento de las reglas de capitalización insuficiente, es decir que no incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, y las contraídas por el titular del documento expedido por la autoridad competente conforme a la Ley de la materia para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país o para la generación de energía eléctrica.

Créditos respaldados

También tendrán el tratamiento de créditos respaldados, las operaciones de financiamiento de las que deriven intereses a cargo de personas morales o establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando carezcan de razón de negocios.

Sociedades Financieras de Objeto Múltiple no reguladas (SOFOM ENR)

a. Capitalización delgada

La excepción para no incluir dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable (capitalización delgada), las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, no resultará aplicable a SOFOMES no reguladas que para la consecución de su objeto social, realicen actividades preponderantemente con sus partes relacionadas nacionales o extranjeras. Por lo tanto, estas entidades deberán cumplir con la limitación general.

b. Tasa de retención por interés para residentes en el extranjero

La facilidad que permite usar tasas reducidas de retención (4.9%) a los intereses pagados a residentes en el extranjero, no se podrá aplicar si los beneficiarios efectivos, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, perciben más del 5% de los intereses, con independencia del origen de los intereses, es decir si provienen o no de títulos de crédito y además son:

1. Accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del deudor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, o
2. Personas morales que en más del 20% de sus acciones son propiedad del deudor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas.

Derivado de lo anterior, las SOFOMES (inclusive las reguladas) que reciben financiamiento de partes relacionadas residentes en el extranjero no podrán seguir usando la tasa de retención del 4.9%.

IV. Residentes en el extranjero

Principio de valor de mercado para ingresos de fuente de riqueza en México

Los residentes en el extranjero que tributen conforme a las disposiciones del Título V de la Ley del ISR estarán obligados a determinar sus ingresos, ganancias, y en su caso, deducciones que deriven de operaciones con partes relacionadas, considerando la contraprestación o margen de utilidad que se hubiera obtenido entre partes independientes.

Ingresos por adquisición de bienes inmuebles

Cuando la autoridad determine una diferencia a favor de un residente en el extranjero de más de un 10% entre el valor pactado y el de avalúo de un inmueble localizado en México se considera que éste obtiene un ingreso por adquisición, donde el sujeto obligado a enterar el impuesto será el enajenante si es un residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Enajenación de acciones por residentes en el extranjero

Tratándose de ingresos de fuente de riqueza en México por enajenación de acciones entre partes relacionadas, el dictamen respectivo (en el caso que el residente en el extranjero haya elegido determinar el impuesto aplicando la tasa del 35% sobre la ganancia) deberá incluir la documentación comprobatoria con la que se demuestre que el precio de venta de las acciones enajenadas corresponde a valor de mercado.

En el caso de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas que se realice a través de las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, el SAT determinará los casos en los que no será aplicable la retención de impuestos a través de reglas de carácter general.

Representante legal

Las personas que sean representantes legales de residentes en el extranjero asumirán voluntariamente la responsabilidad solidaria, la cual no excederá de las contribuciones a cargo del residente en el extranjero y deberán contar con bienes suficientes para responder como obligado solidario.

V. Minería

Amortización de concesiones mineras

Los activos fijos por concepto de instalaciones, adiciones, reparaciones, mejoras, adaptaciones, así como cualquier otra construcción que se realice en un lote minero estará sujeto a la tasa de depreciación del 5% anual.

Concesiones mineras

No se considerarán erogaciones realizadas en periodo preoperativo las erogaciones realizadas para la adquisición de títulos de concesiones mineras.

Ley Federal de Derechos

Cuando las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, modifiquen los ingresos acumulables o deducciones autorizadas para efectos de la Ley del ISR, deberán considerar dichas modificaciones para el cálculo de aquellos derechos que tengan como base los citados ingresos acumulables o deducciones autorizadas y, en su caso, determinarán los derechos omitidos.

VI. Personas físicas

Residencia fiscal

La condición de residente fiscal en México no se perderá en tanto la persona física residente no acredite dicho cambio o bien, si no presenta el aviso correspondiente.

Mantendrán su residencia fiscal por 5 años adicionales al ejercicio en que se presente el aviso correspondiente quienes acrediten (ya sean personas físicas sin distinción de nacionalidad o personas morales) una nueva residencia fiscal en un país o territorio donde los ingresos sean considerados como sujetos a un REFIPRE.

No obstante lo anterior, cuándo el cambio de residencia sea un territorio dónde los ingresos estén sujetos a un REFIPRE, el plazo de los 5 años no será aplicable siempre y cuando se tenga en vigor:

- a. Acuerdo amplio de intercambio de información, y
- b. Un tratado internacional que contenga un acuerdo mutuo de asistencia en la notificación, recaudación y el cobro de contribuciones.

Deducciones personales

Las deducciones personales incluyendo donativos, no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre, 5 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, o el 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague impuesto.

VII. Operaciones con partes relacionadas

Regulaciones

La referencia explícita a partes relacionadas “extranjeras” es eliminada para que las disposiciones abarquen también a partes relacionadas nacionales y como parte de la documentación de precios de transferencia se solicite información de partes relacionadas y no solo del contribuyente.

Se señala al rango intercuartil como el adecuado para analizar los márgenes incorporando a ley una disposición que antes estaba en reglamento. Adicionalmente, la presentación de la declaración informativa local se realizará en las mismas fechas aplicables a la presentación del dictamen fiscal.

Por otro lado, los comparables utilizados en la documentación de precios de transferencia deberán ser del mismo año que el año a que se da cumplimiento, situación que podría presentar un problema práctico por la inexistencia de información al momento de elaborar el estudio o las informativas.

En el mismo tema de los comparables, se incluyen consideraciones adicionales para dar a conocer a los contribuyentes información confidencial con que la autoridad cuenta y que puede ser sensible o afectar la posición de terceros, con el fin de regular el uso de las llamadas comparables secretas y se incluye la obligación de suscribir un acuerdo de confidencialidad en dichos supuestos.

Destaca la eliminación para las empresas maquiladoras y las que tengan programa bajo la modalidad de albergue, respecto a la posibilidad de solicitar una resolución particular en términos del artículo 34-A del CFF para cumplir con sus obligaciones de precios de transferencia y no configurar un establecimiento permanente del residente extranjero. Esto significa que el llamado “safe harbor”, con una base de activos o costos (la que resulte mayor) es la única vía para el cumplimiento de este requisito.

Procedimiento de resolución de controversias contenido en los tratados evitar la doble tributación (Mutual Agreement Procedure o MAP por sus siglas en inglés)

- a. El plazo para interponer el recurso se suspenderá cuando la autoridad competente extranjera notifique a la Autoridad Mexicana de la solicitud de inicio de dicho procedimiento, o en el caso que el mismo se haya iniciado en México la suspensión comenzará a partir de la recepción de la solicitud de inicio por parte de la Autoridad Mexicana.
- b. La suspensión del plazo cesará cuando surta efectos la notificación del acto por el que la autoridad competente de México haga del conocimiento del solicitante la conclusión del procedimiento, inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado, o bien, cuando haya sido declarado improcedente.
- c. La interposición del MAP, no exime al particular de garantizar el interés fiscal de acuerdo con las disposiciones aplicables de este Código.

VIII. Dictamen fiscal e Información Sobre la Situación Fiscal (ISSIF)

Las personas morales que tributen en términos del Título II de la Ley del ISR, es decir del régimen general, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público inscrito, cuando en el ejercicio inmediato anterior:

- Hayan declarado ingresos acumulables iguales o superiores a \$1,650,490,600.
- Tengan acciones colocadas en entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

El dictamen deberá presentarse a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Quienes estén obligados u opten por dictaminar sus estados financieros, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información sobre su situación fiscal (ISSIF).

Infracciones

Se considerará infracción no dictaminar los estados financieros cuando se esté obligado a ello, o bien, no presentarlo a más tardar el 15 de mayo del ejercicio inmediato posterior al ejercicio por el cual se dictamina, la multa por esta infracción será de hasta \$134,840 pesos.

Encubrimiento en delitos fiscales

El contador público inscrito en la elaboración del dictamen fiscal está obligado a informar a las autoridades fiscales, si tuvo conocimiento de que el contribuyente: 1) incumplió con alguna disposición fiscal y aduanera o, 2) llevó a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal. No será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del contador público tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías

Se considerará encubrimiento de un delito fiscal, cuando el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de un delito y no lo hubiera informado.

Presentación ISSIF

Los contribuyentes que sean partes relacionadas de los sujetos obligados a dictaminar estados financieros están obligados a presentar la información sobre su situación fiscal.

IX. Comprobantes fiscales digitales

Certificados de Sellos Digitales

1. Tratándose de los contribuyentes que hayan agotado el procedimiento que les sea aplicable sin que hayan subsanado o desvirtuado las irregularidades detectadas por la autoridad, se procederá de forma automática a la cancelación de los Certificados de Sello Digital.
2. Cuando la autoridad fiscal haya emitido una resolución en la que resuelva a la situación fiscal definitiva de los contribuyentes derivada de otro procedimiento, éstos únicamente podrán llevar a cabo el proceso para obtener un nuevo certificado, siempre que corrijan previamente su situación fiscal.

3. Se adicionan los siguientes supuestos que darán lugar a dejar a la restricción temporal de los certificados emitidos por el SAT:

- a. Tratándose de personas físicas que tributen bajo el régimen simplificado de confianza, la restricción temporal se realizará cuando se detecte que omitió tres o más pagos mensuales en un año calendario, consecutivos o no, o bien, la declaración anual.
- b. Detecten que la persona moral tiene un socio o accionista que cuenta con el control efectivo de la misma, y cuyo certificado se ha dejado sin efectos por tratarse de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones, de transmisión indebida de pérdidas fiscales o las irregularidades que motivaron la restricción temporal del certificado, y no haya regularizado su situación fiscal, o bien, que dicho socio o accionista tenga el control efectivo de otra persona moral, que se encuentre en los supuestos antes referidos y ésta no haya corregido su situación fiscal.
- c. Ubicarse en las conductas infractoras que se establecen en el artículo 85, fracción I del CFF, derivado de que dichas conductas reflejan la contumacia de los contribuyentes a cooperar con las autoridades fiscales durante el desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación.
- d. Cuando el contribuyente no acuda ante la autoridad fiscal a tratar de acreditar que efectivamente celebró las operaciones con la empresa que se encuentra en la lista definitiva publicada por el SAT por expedir comprobantes fiscales derivados de operaciones que se consideran inexistentes.
- e. La autoridad detecte inconsistencias respecto del valor de los actos o actividades gravados, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales o definitivos, de retenciones o del ejercicio, o bien, las informativas, en relación con la

información que obre en poder del SAT.

Cuando el contribuyente no conteste el requerimiento de la autoridad o deje de atender dentro del plazo, de la prórroga que haya solicitado, y se tenga por no presentada su solicitud de aclaración, continuará corriendo el plazo de cuarenta días como si la aclaración nunca hubiera existido.

La autoridad fiscal resolverá el procedimiento sumario con los elementos aportados por el contribuyente y que obren en el expediente abierto a su nombre, incluyendo las resoluciones definitivas emitidas o sentencias, que en su caso, sirvieron para motivar el referido procedimiento, a efecto de determinar si se levanta la medida restrictiva o si procede en términos del artículo 17-H, fracción X del Código.

Con ello, se aclara que el procedimiento establecido en el artículo 17-H Bis del Código Tributario no tiene la naturaleza y alcance de un medio de defensa legal, por lo que a través de dicho procedimiento no se podrán modificar las resoluciones definitivas emitidas por las autoridades fiscales.

Comprobantes fiscales por internet (CFDI's)

En el supuesto de que se emitan comprobantes que amparen egresos sin contar con el soporte documental que acredite las devoluciones, descuentos o bonificaciones, no podrán disminuirse los ingresos del contribuyente.

Cuando exista discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o del uso o goce señalados en el CFDI y la actividad económica registrada por el contribuyente, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente al régimen fiscal que le corresponda.

El comprobante deberá incluir el nombre, razón o denominación social y el código postal del contribuyente a favor de quien se emite a fin de tener mayores elementos de control.

Los comprobantes solo podrán cancelarse en el ejercicio en que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. Para tal efecto, los contribuyentes deberán justificar y soportar documentalmente el motivo de dicha cancelación, misma que podrá ser verificada por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades.

Generalidades del Código Fiscal de la Federación

Concepto de regalías

El concepto del uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica (definición de regalía) incluirá el derecho a la imagen.

Compensación de saldos a favor

Los contribuyentes que se encuentran sujetos al ejercicio de facultades de comprobación podrán corregir su situación fiscal mediante la compensación de las cantidades aún y cuando se trate de distintas contribuciones que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, contra las contribuciones omitidas y sus accesorios, que determine la autoridad fiscal a través de una solicitud y mediante un procedimiento establecido en el CFF.

La opción en comento no constituirá instancia y, por lo tanto, los actos que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnados.

Responsabilidad solidaria

Para efectos de definir la responsabilidad solidaria en la adquisición de una negociación se listan los supuestos que pueden originar dicha situación.

También serán responsables solidarios con los contribuyentes los que sean designados en cumplimiento con las disposiciones fiscales y aquellos que sean designados para efectos fiscales, hasta por el importe de las contribuciones o aprovechamientos a los que se refieren las disposiciones fiscales.

La manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria se hará mediante los formatos que publique el SAT mediante reglas de carácter general.

Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

Las personas físicas mayores de edad estarán obligadas a solicitar su inscripción al RFC. Cuando no se tengan actividades económicas, la inscripción se hará bajo el rubro "Inscripción de personas físicas sin actividades económicas" por lo que no tendrán obligaciones fiscales ni sanciones.

Cancelación en el RFC

La autoridad podrá cancelar o suspender el RFC cuando confirme que el contribuyente en los 5 ejercicios previos:

- No ha realizado actividades.
- No ha emitido CFDI's.
- No tiene obligaciones pendientes de cumplimiento.
- Por defunción de la persona física.

Plazo para conservar la contabilidad

La información y documentación a que se refieren los artículos 32-B, fracción V y 32-B Bis del CFF, relativa a datos de contacto e información de residentes en el extranjero y cuentas financieras extranjeras, deberán conservarse durante un plazo de 6 años contados a partir de la fecha en que se generó o debió generarse la información y documentación respectiva, o bien, a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ella relacionada, según sea el caso.

Acreditamiento de estímulos fiscales

El plazo para la aplicación de los estímulos se contará a partir del último día del ejercicio en el que nació el derecho a aplicar el estímulo y no desde el día en que venza el plazo para la presentación de la declaración anual.

Beneficiarios controladores de sociedades mercantiles y fideicomisos

Las sociedades mercantiles, fideicomisos y otras figuras jurídicas con fines fiscales, deberán obtener y conservar, como parte de su contabilidad y proporcionar al SAT, la información relativa a sus beneficiarios controladores en forma fidedigna, completa y actualizada. Para tales efectos, se incluye la definición de beneficiario controlador.

Salvaguarda de información de terceros independientes respecto de operaciones comparables

Como parte del procedimiento a través del cual durante el curso de la visita domiciliaria la autoridad fiscal da a conocer al contribuyente o sus representantes designados información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros, se podrá suscribir un convenio de confidencialidad y se limitarán los usos que podrá darle el contribuyente a dicha información, así como los plazos en los que tendrá acceso a ella.

Caducidad de las facultades de comprobación

Se suspende el plazo de caducidad cuando se solicite una resolución a una consulta en materia de precios de transferencia, el cual se computará desde el momento en el que se presentó la solicitud y hasta que surta efectos la notificación de la conclusión del trámite.

Los plazos de caducidad no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y que autorizan el intercambio de información en materia fiscal o de los alcanzados con base en los acuerdos interinstitucionales firmados con fundamento en dichos acuerdos amplios de intercambio de información.

Reducción de multas y recargos

Procederá la reducción de multas y recargos siempre que no se haya interpuesto un procedimiento de resolución de controversias establecido en un convenio para evitar la doble tributación.

En diversos preceptos que regulan el procedimiento de acuerdo conclusivo y solicitud de reducción de multas, se sustituye el término “condonación” por “reducción”, con la finalidad de distinguir estos beneficios de las condonaciones que prohíbe el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que el otorgamiento del no se vea limitado por interpretaciones incorrectas de la Constitución.

Defraudación fiscal

Se considerará defraudación fiscal el deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellos las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales.

Simulación de actos

Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

La resolución en que la autoridad fiscal determine la simulación de actos jurídicos deberá incluir lo siguiente:

- Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de determinar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Acuerdos conclusivos

El plazo del procedimiento de acuerdo conclusivo tendrá un límite de 12 meses contados a partir de que el contribuyente presente la solicitud respectiva ante la Procuraduría de Defensa del Contribuyente.

Garantía del interés fiscal

Procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite la resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble imposición.

Concurso mercantil

Se elimina la facultad de las autoridades fiscales para condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones a contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil.

Embargo de bienes por créditos fiscales exigibles

Se faculta a la autoridad fiscal para que en el caso de créditos fiscales exigibles pueda llevar el embargo de los bienes por buzón tributario, estrados o edictos, siempre que dichos bienes sean depósitos bancarios, acciones, bonos y cupones vencidos, bienes inmuebles e intangibles, y que previamente vía buzón tributario, estrados o edictos la autoridad haga del conocimiento del deudor la declaratoria de embargo donde se detallen los bienes afectados.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Definición de actos o actividades no objeto

Los actos o actividades no objeto del impuesto se definen como aquéllos que el contribuyente no realiza en territorio nacional, así como los diferentes a la enajenación de bienes, prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes realizados en territorio nacional, en los que el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones, para cuya obtención realiza gastos e inversiones en los que le fue trasladado el IVA o el que hubiera pagado con motivo de la importación.

En términos generales el IVA trasladado al contribuyente por las erogaciones efectuadas procederá únicamente por las relacionadas con actividades gravadas. Es decir, el IVA pagado que se vincule con el desarrollo de actividades exentas o no objeto de la Ley no podrá ser acreditado.

Requisitos para que el IVA sea acreditable

Para poder llevar a cabo el acreditamiento del IVA pagado en la importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente y constar en éste el pago del IVA correspondiente.

Servicios digitales

Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, tendrán la obligación de proporcionar al SAT a más tardar el día 17 de cada mes, la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas con los receptores ubicados 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. Anteriormente esta obligación se cumplía trimestralmente.

El incumplimiento de esta obligación durante 3 meses consecutivos dará lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales, hasta en tanto no se cumpla con dicha obligación.

Definición del uso o goce concedido en el país

Se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se realiza su uso o goce, con independencia del lugar de su entrega material o de la celebración del acto jurídico que le dé origen.

Enajenaciones a la tasa del 0%

La enajenación de toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual estará sujeta a la tasa del 0%.

Para dar mayor certeza jurídica en la aplicación de la tasa del 0% en la enajenación de productos destinados a la alimentación, se aclara que será en aquella destinada tanto a la alimentación humana como de animales.

Ley Especial sobre Producción y Servicios

Definición consumo final

Se considerará establecimientos de consumo final, a las cantinas, bares, cervecerías, centros nocturnos, cabarets, restaurantes, hoteles, centros sociales, discotecas, loncherías, fondas, kermeses, ferias, espectáculos, bailes públicos, salones, banquetes, casinos, y todos aquellos en los que se realice la apertura de bebidas alcohólicas para su venta y consumo final.

Hidrocarburos

Capitalización insuficiente

La excepción de no incluir las deudas que devengan intereses para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple del capital contable (capitalización delgada), las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva al encontrarse vinculada con áreas estratégicas para el país o para la generación de energía eléctrica, es aplicable únicamente al titular del documento expedido por la autoridad competente conforme a la Ley de la materia, con el cual se acredite que puede realizar las mismas por cuenta propia.

Es decir, en el caso de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, únicamente resulta aplicable esta excepción a quienes tengan el carácter de asignatarios o contratistas.

a. CFF

Contabilidad - Controles volumétricos

Para los contribuyentes que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolíferos:

- a. Se elimina la obligación de adquirir equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos a proveedores autorizados por el SAT.
- b. Deberán contar con equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos, y obtener los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento.
- c. Los contribuyentes deben generar en forma diaria y mensual los reportes de controles volumétricos.
- d. Los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como los dictámenes de laboratorio deberán cumplir las características técnicas que establezca el SAT, mediante reglas de carácter general, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas y demás normatividad relacionada con hidrocarburos o petrolíferos expedida por las autoridades competentes.

Determinación presuntiva

Se agregan a los supuestos sobre los cuales las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes obligados a llevar controles volumétricos, sus ingresos y valor de actos o actividades, los siguientes:

- No envíen los reportes de información diaria y mensual.
- No cuenten con los controles volumétricos de hidrocarburos o petrolíferos.
- No cuenten con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos o contando con éstos, no los mantenga en operación en todo momento, los altere, inutilice o destruya.

- Exista una diferencia de más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, en el volumen final de un mes de calendario.
- Tratándose de adquisiciones de hidrocarburos o petrolíferos, los litros de estos productos, de acuerdo con los registros de recepción de los controles volumétricos, excedan en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya adquirido de acuerdo con los litros amparados en los comprobantes fiscales de la compra, y que reúnan requisitos fiscales, o pedimentos de importación del hidrocarburo o petrolífero, en un mes de calendario.
- Tratándose de ventas, en un mes de calendario, los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de entrega o recepción de los controles volumétricos, excedan, en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya vendido o recibido según se muestra en el comprobante fiscal de la venta o en los pedimentos de importación, considerando, en ambos casos, la capacidad útil de los tanques y las existencias de acuerdo con los controles volumétricos, según sea el caso.

Se propone establecer procedimientos específicos de determinación presuntiva para ingresos derivados de enajenación de gasolinas, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, cuando la autoridad fiscal no pueda confiar en las facturas del contribuyente, ni en sus controles volumétricos, ni en los controles volumétricos de sus proveedores y clientes. Para ello, tomará en cuenta la capacidad útil de almacenamiento con la que cuentan para determinar sus ventas.

Asimismo, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal, se homologa la aplicación del coeficiente de utilidad del 6% a las actividades que realicen los contribuyentes obligados a llevar controles volumétricos, exceptuando la distribución de gas licuado de petróleo, cuyo coeficiente de utilidad será del 38%, y la enajenación de gasolina y diésel en estaciones de servicio con un coeficiente de utilidad del 15%.

Faltantes de inventario

Será enajenación de hidrocarburos o petrolíferos faltantes en inventarios, a la diferencia en el registro de recepción de los controles volumétricos del contribuyente por la compra del hidrocarburo o petrolífero, con respecto al registro de entrega de los controles volumétricos de su proveedor por la venta de dichos productos en un mes de calendario.

Infracciones

Se tipifican diversas conductas que configuran infracciones y sanciones en materia de controles volumétricos.

Delitos y sanciones

Se adiciona como supuesto de delito de contrabando el traslado de hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos, por cualquier medio de transporte en territorio nacional, sin el comprobante fiscal digital por internet de tipo ingreso o de tipo traslado, al que se le incorpore el Complemento Carta Porte, así como con los complementos del comprobante fiscal digital por internet de esos bienes.

En estos casos, se prevé una sanción de 3 a 6 años de prisión, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas. En el caso de que el impuesto omitido sea IEPS por combustibles automotrices, adicionalmente se impondrá la cancelación definitiva del padrón de importadores.

De igual forma, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará declaratoria de perjuicio en el caso de los delitos de contrabando, presunción de contrabando y robo en recinto fiscal aún y cuando en el caso del IEPS aplicable a hidrocarburos o petrolíferos el monto de la omisión no exceda de \$195,210 o del 10% de los impuestos causados.

Asimismo, se incluyen nuevos supuestos para los delitos relacionados con los controles volumétricos por los que se impondrá una sanción de 3 a 8 años de prisión en relación con el mantenimiento de controles volumétricos, incluyendo fabricar o comercializar programas para alterar los registros volumétricos, no contar con certificados que acrediten la correcta operación y funcionamiento de los equipos informáticos en los que se lleven dichos controles, o haber dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por algún contribuyente incluido en el listado del artículo 69-B. En adición, se incluye una pena de prisión de 6 a 12 años a quien enajene hidrocarburos o petrolíferos de procedencia ilícita.

b. IEPS

Cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, advierta la omisión en el pago del IEPS a combustibles automotrices establecido en el artículo 2o., fracción I, inciso D) de la Ley de la Materia, para efectos de la determinación del impuesto omitido, se aplicarán las cuotas que correspondan conforme a dicho inciso, sin disminución alguna.

c. LIF

Estímulos fiscales

Tasa de retención del ISR por bancos

La tasa de retención del ISR por intereses pagados por el sistema financiero será de 0.08%. La tasa vigente en 2021 fue de 0.97%.

Tasas de recargos

Para el ejercicio 2022 las tasas de recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales serán las mismas que estuvieron vigentes en el ejercicio 2021.

Contactos

David Cuéllar

Líder de Impuestos y Servicios Legales
david.cuellar@pwc.com

Carlos Orel Martínez

Socio de Servicios Técnicos Fiscales
carlos.orel.martinez@pwc.com

Brenda García

Socia de Tax Policy Services
brenda.garcia@pwc.com

Pilar López Carasa

Socia Líder de Servicios Legales
pilar.lopez@pwc.com

Gabriel Reyes

Socio Líder de Impuestos Federales
Oficinas foráneas
gabriel.reyes@pwc.com

Luis Lozano

Socio Líder de Impuestos Federales
CDMX
luis.lozano@pwc.com

Raúl Sicilia

Socio Líder de Precios de Transferencia
raul.angel.sicilia@pwc.com

www.pwc.com/mx/reformafiscal

