

RITCH

M U E L L E R

Reforma Fiscal 2022: Principales reformas fiscales

El 26 de octubre, el Congreso de la Unión aprobó el paquete económico 2022, incluyendo el proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”), de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios (“LIEPS”), del Código Fiscal de la Federación (“CFE”) y de otros ordenamientos, presentado al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2021 por el presidente López Obrador. Aún está pendiente su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En general, los legisladores aprobaron las reformas propuestas en el paquete económico, con excepción de algunas propuestas que resultaron controvertidas, entre otras: (i) la prelación de créditos para el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero y el pagado vía pagos provisionales en México; (ii) la no inclusión de las aportaciones voluntarias y complementarias a los planes de retiro dentro de la limitante de cinco veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, y (iii) la precisión de que la personas físicas mayores de edad sin actividades económicas, obligadas con motivo de la presente reforma a darse de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes (“RFC”), no tendrán obligación de presentar declaraciones o pagar contribuciones y tampoco les serán aplicables sanciones.

A continuación incluimos un resumen con los puntos más relevantes de los temas que fueron aprobados:

Ley del Impuesto sobre la Renta

- » **Composición del sistema financiero:** Se adiciona la posibilidad de que el SAT pueda emitir reglas de carácter general necesarias para la debida y correcta aplicación del párrafo que regula quiénes se consideran parte del sistema financiero para fines fiscales. Por lo anterior, será importante estar atentos del contenido de dichas reglas, en particular para las SOFOMEs.
- » **Ganancia cambiaria:** Se especifica que la ganancia cambiaria no podrá ser menor de la que resulte de aplicar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera, publicado en el Diario Oficial de la Federación que corresponda al día en que se perciba dicha ganancia.
- » **Créditos respaldados:** Se añade un supuesto conforme al cual también tendrán el tratamiento de créditos respaldados aquellas operaciones de financiamiento, distintas a las que ya prevé la norma, 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 una razón de negocios. El concepto de razón de negocios ya era relevante a raíz de diversos precedentes legales; no obstante, a raíz de que a dicho concepto se le da mucho mayor peso como parte de esta reforma, resultará relevante analizar a detalle la deducción de intereses derivados de préstamos intercompañía.

RITCH

M U E L L E R

- » **Usufructo:** Se adicionan reglas que buscan inhibir ciertas prácticas a través de las cuales se lleva a cabo el desmembramiento de los atributos de la propiedad con la finalidad de transmitir la nuda propiedad o reservarse el usufructo sobre un determinado bien durante cierto periodo para evitar la acumulación del ingreso por enajenación de bienes y obtener pérdidas fiscales. En este sentido, algunas de las reglas que se adicionan son las siguientes: (i) se deberá considerar como ingreso acumulable el valor del derecho del usufructo que se determine a través de un avalúo y al momento en que se lleve a cabo la consolidación de la nuda propiedad y el usufructo de un bien; (ii) los notarios, corredores públicos, jueces y demás sujetos con fe pública ante los que se haya llevado a cabo la constitución de un usufructo, tendrán 30 días para informarlo a las autoridades fiscales, y (iii) en la enajenación del usufructo o la nuda propiedad, la ganancia se determinará restando del precio obtenido, el monto original de la inversión en la proporción que corresponda según el avalúo que se practique.

Se adicionó que, tratándose de la deducción de inversiones, cuando se adquiera el derecho de usufructo sobre un bien inmueble, se considerarán como activo fijo y, por lo tanto, le aplicará la tasa máxima del 5% para la deducción de inversiones.

- » **Traspaso a costo fiscal en reestructuras corporativas:** Se endurecen los lineamientos para poder obtener la autorización respectiva, incluyendo: (i) que este beneficio sólo se otorgará a “sociedades residentes en México” pertenecientes a un mismo grupo (anteriormente se hacía referencia a “sociedades constituidas en México”); (ii) que el dictamen a ser emitido por contador público inscrito deberá contener diversa información adicional; (iii) que todas las operaciones relevantes (definidas en la propia disposición) relacionadas con la reestructuración pretendida, efectuadas dentro de los 5 años inmediatos anteriores, deberán ser mencionadas; (iv) que cuando dentro de los 5 años posteriores a que se lleve a cabo la reestructuración se celebre una operación relevante, la adquirente presente cierta información, y (v) que en caso de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que la reestructuración carece de razón de negocios, quede sin efectos la autorización y se pague el impuesto actualizado correspondiente, considerando el valor de mercado de las acciones.
- » **Combate al mercado ilícito de hidrocarburos:** Se adiciona como requisito de deducibilidad, tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, que en el comprobante fiscal se incluya la información del permiso vigente correspondiente al proveedor del combustible.
- » **Erogaciones por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías:** Por virtud de la “[Nueva reforma laboral](#)”, se incluye la referencia para que únicamente se consideren deducibles los pagos realizados a residentes en México por los servicios de asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías prestados por terceros cuando estos correspondan a servicios especializados.
- » **Gestiones de cobro en créditos incobrables:** La reforma adiciona requisitos para considerar como deducible los créditos incobrables, tales como que tratándose de créditos cuyo principal sea mayor a 30 mil UDIS, el acreedor deberá de obtener una resolución definitiva emitida por las autoridades competentes, con la finalidad de demostrar que se agotaron las gestiones de cobro, o su imposibilidad de cobro. Lo anterior restringe la posibilidad de que los contribuyentes deduzcan créditos sin haber agotado las gestiones de cobro necesarias, toda vez que con anterioridad únicamente era necesario presentar la demanda de cobro para poder deducir créditos incobrables.

RITCH

M U E L L E R

- » **Capitalización delgada:** Para la opción que tienen los contribuyentes de considerar como capital contable del ejercicio el promedio de la suma de los saldos iniciales y finales de sus atributos fiscales: (i) se incorpora como un elemento a disminuir dentro de dicha fórmula a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, y (ii) se establece como regla general que no podrá ejercerse dicha opción cuando el resultado de la operación sea superior al 20% del capital contable, salvo que se acredite que la situación que provoca dicha diferencia tiene una razón de negocios. Se aclara que la excepción de no incluir dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente, las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país o para la generación de energía eléctrica, sólo es aplicable al titular del documento expedido por la autoridad competente, con el cual se acredite que puede realizar las mismas por cuenta propia.

Se establece que la excepción para no incluir dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, no será aplicable tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas que para la consecución de su objeto social realicen actividades preponderantemente con sus partes relacionadas nacionales o extranjeras.

- » **Deducción de reservas técnicas por instituciones de seguros:** Se aclara que es requisito para la procedencia de la deducción de las reservas técnicas constituidas por instituciones de seguros, el que éstas se constituyan con apego a las disposiciones de carácter general emitidas por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.
- » **Inversiones:** Se incluyen al concepto de monto original de la inversión aquellas erogaciones por concepto de emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo, entrega y los servicios contratados para que la inversión funcione. Adicionalmente, se restableció la obligación de presentar el aviso por la enajenación de bienes que dejan de ser útiles, con la finalidad de evitar que ciertos contribuyentes continúen dando efectos fiscales a aquellos bienes que dejaron de ser útiles.
- » **Sector minero:** Como parte de la reforma se aclaró que, tratándose de las inversiones realizadas para la adquisición de títulos de concesiones mineras (derechos de explotación), no tendrán carácter de inversiones realizadas en periodo preoperativo, sino deberán considerarse como gastos diferidos a los cuales les es aplicable como porcentaje máximo de deducción, la división del gasto diferido entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, y no la tasa del 10% correspondiente a erogaciones en periodo preoperativo. Esto implicará una reducción importante en el porcentaje de deducción que podrán tomar las empresas del sector.

Se adiciona que, tratándose de instalaciones, adiciones, reparaciones, mejoras, adaptaciones, así como cualquier otra construcción que se realice en un lote minero, les será aplicable la tasa máxima del 5% anual para la deducción de dichas inversiones.

- » **Información sobre depósitos en efectivo:** Se establece que la obligación que tienen las instituciones del sistema financiero que paguen intereses, de reportar a las autoridades en ciertos supuestos la información de los depósitos en efectivo que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en dichas instituciones, será mensual. Anteriormente esta obligación era anual.

RITCH

M U E L L E R

- » **Amortización de pérdidas fiscales:** Se aclara que la intención del legislador siempre ha sido que, en el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir deberán dividirse entre las sociedades que conserven el mismo giro que la sociedad escidente. Adicionalmente, se amplían los supuestos en los que se considera que existe un cambio de socios o accionistas posterior a una fusión de sociedades, para efectos de la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. En resumen, se adicionan los siguientes supuestos: (i) cuando haya un cambio de los tenedores, directos o indirectos de acciones con derechos preferentes que les permitan imponer decisiones en asambleas de accionistas o en el consejo de administración, y (ii) se deje de consolidar los estados financieros de la sociedad. Por último, se adiciona que, en caso de que se celebren acuerdos o actos jurídicos que sujeten el cambio de socios o accionistas a una condición suspensiva, se considera que el cambio se realizó desde la celebración del acto.
- » **Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (AGAPES) Personas Físicas:** Con motivo de la entrada del nuevo “Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas” se modifica el actual régimen de AGAPES para personas físicas, previendo que las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de novecientos mil pesos efectivamente cobrados, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades.
- » **Determinación de la utilidad fiscal neta:** Se precisa que a Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas no es un concepto que se tenga que restar para la determinación de la utilidad fiscal neta.
- » **Asimilados a salarios:** Se precisa que las personas físicas con ingresos asimilados a salarios por concepto de honorarios y actividades empresarial que obtengan ingresos mayores a setenta y cinco millones de pesos deberán tributar conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales y se incorpora la facultad para las autoridades fiscales para que en caso de que el impuesto no se pague en términos del citado régimen, actualicen las actividades económicas y obligaciones de dichos contribuyentes.
- » **Régimen de incorporación fiscal:** Se elimina el Régimen de Incorporación Fiscal para que los contribuyentes puedan optar por tributar en el nuevo régimen fiscal denominado “Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas”; estos contribuyentes deberán aplicar en la declaración anual del ejercicio fiscal 2022, los acreditamientos y deducciones, así como solicitar en devolución los saldos a favor, que tuvieran pendientes.
- » **Régimen Simplificado de Confianza Personas Físicas:** Las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, podrán optar por tributar en este régimen, siempre que la totalidad de sus ingresos no excedan la cantidad de tres millones quinientos mil pesos. Los pagos mensuales serán determinados considerando el total de los ingresos efectivamente cobrados que perciban, sin incluir el impuesto al valor agregado, y sin aplicar deducción alguna, aplicando una tasa progresiva que va del 1% al 2.5% dependiendo los ingresos.
- » **Donativos deducción personal personas físicas:** Se incluye dentro del límite de las deducciones personales (5 veces el valor anual de la UMA o el 15% del total de los ingresos del contribuyente) a los pagos efectuados por concepto de donativos.

RITCH

M U E L L E R

- » **Operaciones comparables residentes en el extranjero:** Los residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, estarán obligados a determinar los ingresos y 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.
- » **Ingresos por adquisición de bienes residentes en el extranjero:** Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, se incluye la obligación para el enajenante de enterar el impuesto correspondiente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; quienes enteren el impuesto en este caso, sustituirán al contribuyente (residente en el extranjero) en la obligación de pago del impuesto.
- » **Ingresos por enajenación de acciones residentes en el extranjero:** (i) Se adiciona una obligación para el contador público consistente en informar si el valor de mercado (contraprestación pactada) de las acciones corresponde al que habrían utilizado partes independientes e incluir evidencia de su dicho (estudio de precios de transferencia); (ii) se detalla que el SAT, a través de reglas de carácter general, podrá determinar casos en los que no aplique retención; (iii) se establece que en reestructuración de sociedades, las acciones quedan fuera del grupo cuando la sociedad emisora y la sociedad adquirente de las acciones dejen de consolidar sus estados financieros, y (iv) se incorpora el supuesto respecto a que las autorizaciones de reestructuración de sociedades no sólo estén condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento de la LISR, sino también a los requisitos que se establezcan en las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.
- » **Precios de Transferencia:** Se elimina la referencia a partes relacionadas “extranjeras”, confirmando que los análisis en materia de precios de transferencia para operaciones entre partes relacionadas residentes en México son prácticamente los mismos que los aplicables a operaciones con partes relacionadas en el extranjero. Asimismo, se especifica el contenido de la documentación comprobatoria que deberá registrarse en la contabilidad. Esta debe incluir la información de las partes relacionadas (nombre, domicilio, residencia fiscal, etc.), las funciones, activos y riesgos asumidos por el contribuyente y sus partes relacionadas, información de las operaciones que celebre con éstas y el método de precios de transferencia utilizado.

Se modifica la fecha de presentación de las declaraciones de operaciones con partes relacionadas y de la declaración informativa local de partes relacionadas, de manera que ambas se deberán presentar a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate. Adicionalmente, se especifica que la declaración informativa maestra y la declaración informativa país por país deberán presentarse a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate.

Se modifica el artículo 179 de la LISR para contemplar expresamente que el principio de plena competencia es aplicable a los contribuyentes personas físicas.

Se especifica que únicamente podrá tomarse información de operaciones comparables de dos o más ejercicios en caso de que los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio.

RITCH

M U E L L E R

Se abre la posibilidad de utilizar métodos para obtener rangos de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad distintos al del método intercuartil cuando provengan de un acuerdo amistoso o de reglas de carácter general expedidas por el SAT.

Se elimina la obligación para las maquiladoras de manifestar a la autoridad fiscal que la utilidad fiscal del ejercicio representó al menos la cantidad mayor entre 6.9% del valor de los activos utilizados en la operación durante el ejercicio y el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de la operación. Sin embargo, dicha información deberá ser incluida dentro de la declaración informativa de operaciones de maquila como requisito para poder aplicar el régimen de *Safe Harbour*.

Adicionalmente, se elimina la posibilidad de que las maquiladoras obtengan acuerdos avanzados en materia de precios de transferencia o resoluciones particulares para determinar su utilidad fiscal.

- » **Tasa de retención por intereses para residentes en el extranjero:** Se elimina la referencia de que no les serán aplicables las tasas de retención por intereses del 10% y 4.9% a los beneficiarios efectivos, ya sea directos o indirectos, que perciban más del 5% de los intereses “derivados de los títulos de que se trate”, y se sustituye la palabra “emisor” por “deudor”. Lo anterior, con objeto de evitar que se interprete que únicamente resulta aplicable cuando los intereses que se paguen deriven de títulos de crédito. Derivado de lo anterior, se advierte un fuerte impacto en las operaciones de muchas compañías del sector financiero, entre otras, pues al quedar sólo la referencia de “intereses” y no de “intereses derivados de los títulos de que se trate”, se deberá de considerar que dicha limitante aplica a los rendimientos de créditos de cualquier clase, por lo que cualquier deuda o crédito contraído con partes relacionadas residentes en el extranjero, corre el riesgo de perder el beneficio de la tasa de retención reducida del 10% o del 4.9%, según sea el caso.

Al respecto, se adiciona la posibilidad de que el SAT pueda emitir reglas de carácter general necesarias para la debida y correcta aplicación de lo anterior y, por lo tanto, será relevante estar al pendiente de las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

- » **Ingresos de residentes en el extranjero por indemnizaciones de daños o perjuicios:** La reforma adiciona un nuevo supuesto a través del cual se considera como ingreso gravable para los residentes en el extranjero, los pagos por concepto de indemnización producto de una sentencia o laudo arbitral, para lo cual la persona que realice dicho pago deberá retener el impuesto sobre la renta correspondiente. Cabe señalar que el impuesto sobre la renta causado por dichos pagos no distingue si éstos provienen del pago de daños o si se trata del pago de perjuicios, por lo que en principio el impuesto sobre la renta se causa en ambos casos.
- » **Representante legal de residentes en el extranjero:** Se adiciona como requisito para la designación de un representante legal, la obligación de asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria del pago de las contribuciones del residente en el extranjero, además de contar con bienes suficientes para responder por el pago de las mismas. Es importante mencionar que del texto de la reforma, se advierten ciertas imposibilidades para los representantes legales personas físicas que son designados en operaciones de enajenación de acciones, toda vez que difícilmente tendrán los bienes necesarios para responder por el pago de contribuciones en operaciones de este tipo.

RITCH

M U E L L E R

Se adiciona la posibilidad de que el SAT pueda emitir reglas de carácter general necesarias para la debida y correcta aplicación de lo anterior y, por lo tanto, será relevante estar al pendiente de las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

- » **Conceptos que no deben considerarse bajo reglas REFIPRE:** Se aclara que el ajuste anual por inflación y las ganancias o pérdidas cambiarias que deriven de la fluctuación de moneda extranjera con respecto a la moneda nacional, no se deben considerar para fines de: (i) calcular si el impuesto sobre la renta aplicable en el extranjero es inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, para determinar si los ingresos respectivos están sujetos a un REFIPRE, y (ii) calcular el resultado fiscal de la entidad extranjera cuyos ingresos efectivamente estén sujetos a dicho régimen.
- » **Estímulos fiscales:** Registro de instituciones financieras proveedoras de productos sujetos a los estímulos fiscales del artículo 185 de la LISR. Se crea un registro de instituciones financieras con las que las personas físicas pueden contratar productos sujetos a los estímulos fiscales contemplados en el artículo 185 de la LISR (es decir, cuentas personales especiales para el ahorro, contratos de seguros basadas en planes de pensiones y adquisición de acciones de fondos de inversión).

Se añade la posibilidad de que el SAT emita reglas de carácter general aplicables a las FIBRAS.

Dentro del Título VII “De los Estímulos Fiscales”, se adiciona un capítulo denominado “Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales”, el cual resultará aplicable a aquellas personas morales residentes en México cuyos socios o accionistas únicamente sean personas físicas, siempre y cuando sus ingresos totales del ejercicio inmediato anterior no excedan de 35 (treinta y cinco) millones de pesos, o bien aquellas personas morales que inicien operaciones y estimen que sus ingresos no excederán ésta cantidad. Para tales efectos, las personas morales interesadas podrán aplicar lo dispuesto en este capítulo siempre que cumplan con aquellos requisitos y presenten un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de enero de 2022.

Este nuevo régimen permite que las personas morales: (i) acumulen sus ingresos en el momento en el que efectivamente hayan sido percibidos, y efectúen las deducciones correspondientes en el momento en que hayan sido efectivamente erogadas (es decir, mediante un régimen de flujo de efectivo); (ii) efectúen deducciones por concepto de inversiones con base en tasas anuales mayores y en menores plazos, siempre y cuando el monto total de las inversiones en el ejercicio respectivo no exceda de 3 (tres) millones de pesos; (iii) efectúen pagos provisionales mensuales al restar de los ingresos efectivamente percibidos por el periodo, las deducciones por los gastos efectivamente erogados, sin necesidad de determinar un coeficiente de utilidad, y (iv) la facilidad en el llenado de declaraciones mediante la precarga de información en el sistema electrónico del SAT.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

- » **Combustibles automotrices:** Se adiciona un quinto párrafo al inciso D) de la fracción I del artículo 2 de la LIEPS, para establecer que cuando la autoridad aduanera o fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que por las características de la mercancía que se introduce a territorio nacional, ésta corresponde a combustibles automotrices respecto de los cuales se ha omitido el pago total o parcial del impuesto, se aplique la cuota que corresponda según el tipo de

RITCH

M U E L L E R

combustible de que se trate, sin perjuicio de las sanciones administrativas y penales que sean procedentes.

Se adiciona un octavo párrafo al artículo 5 de la LIEPS para establecer que cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, advierta la omisión en el pago del impuesto aplicable a los combustibles automotrices a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso D), de la LIEPS, para efectos de la determinación del impuesto omitido, se aplicarán las cuotas que correspondan conforme a la ley sin disminución alguna (es decir, sin estar en posibilidad de aplicar el estímulo fiscal que se publica semanalmente), pues no es razonable incentivar o apoyar conductas antijurídicas.

A través de la exposición de motivos de la reforma, se manifiesta que dichas medidas buscan atacar el contrabando de combustible, ya que la autoridad fiscal ha detectado que, tratándose de la importación de combustibles automotrices, los contribuyentes los importan bajo una fracción arancelaria distinta a la que efectivamente les corresponde, con la única finalidad de evadir el pago de los impuestos correspondientes.

- » **Destrucción de envases de bebidas alcohólicas:** Se faculta al SAT para que emita reglas de carácter general a fin de establecer los casos en los que no será aplicable la obligación de destruir los envases de bebidas alcohólicas consumidas en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenen, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido.
- » **Lectura de código QR en bebidas alcohólicas:** Se adiciona una obligación para los establecimientos que enajenan bebidas alcohólicas para consumo en el mismo lugar de llevar a cabo una lectura de los códigos QR de los marbetes que contengan dichas bebidas alcohólicas, en presencia del consumidor de las mismas.
- » **Alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables:** Se elimina la obligación de los fabricantes, productores, envasadores e importadores de “alcohol desnaturalizado” y “mieles incristalizables” de inscribirse en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas.
- » **Código de seguridad en estuches, empaques, envolturas o cualquier otra forma de presentación:** Se establece la obligación de imprimir un código de seguridad en cada estuche, empaque, envolturas o cualquier otra forma de presentación de cigarrillos o tabacos labrados, de manera homogénea para los productores, fabricantes e importadores respecto de cualquier presentación en la que enajenen sus productos (no sólo en cajetillas).

Ley del Impuesto al Valor Agregado

- » **Acreditamiento del IVA con respecto a actividades no objeto:** Se modifican distintas disposiciones relacionadas con el mecanismo de acreditamiento del IVA, a fin de aclarar que (i) el IVA relacionados con gastos o inversiones que se utilicen exclusivamente para realizar “actos o actividades no objeto del impuesto”, es no acreditable, y (ii) el IVA relacionados con gastos o inversiones que se utilicen indistintamente para realizar actos o actividades gravadas y actos o actividades no gravadas, incluyendo los “actos o actividades no objeto del impuesto”, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas represente en el valor total de las actividades gravadas y no gravadas. Para tal fin, se establece el concepto de “actos o actividades no objeto del impuesto”, considerándose como tales aquéllos que el contribuyente no realiza en territorio nacional conforme a lo establecido en ciertas disposiciones de la propia ley,

RITCH

M U E L L E R

así como aquéllos diferentes a los actos o actividades gravables y que se realicen en territorio nacional, cuando en los casos mencionados 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.

- » **IVA pagado en la importación:** Tratándose de IVA pagado en la importación, se aclara que el pedimento debe encontrarse a nombre del contribuyente que pretende efectuar el acreditamiento respectivo, debiendo constar en dicho pedimento el pago del IVA correspondiente.
- » **IVA por gastos e inversiones en periodo preoperativo:** Para fines del mecanismo de ajuste en el acreditamiento del IVA traslado por gastos e inversiones efectuados en periodo preoperativo, y con la intención de identificar el mes en el que deberá efectuar el ajuste respectivo, se adiciona una obligación para los contribuyentes de informar a la autoridad el mes en el que inicien sus actividades, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el SAT.
- » **Obligaciones servicios digitales:** Se modifica la periodicidad para que los contribuyente proporcionen al SAT la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas, convirtiéndose en una obligación mensual para los receptores que se encuentren en territorio nacional, siendo antes una obligación que se debía cumplir de manera trimestral.
- » **Uso o goce temporal de bienes tangibles:** Se reforma la definición de uso o goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, de tal forma que se aclara que siempre ha estado sujeto al pago del impuesto al valor agregado, con independencia del lugar de la entrega material de los mismos (ya sea en territorio nacional o en el extranjero). De acuerdo con la exposición de motivos de la Iniciativa, esto se debe a que las autoridades fiscales han identificado que algunos contribuyentes que rentan artefactos navales, como las denominadas plataformas de perforación y explotación, flotantes, semi-sumergibles o sumergibles, entre otros, consideraban que la operación no estaba sujeta al pago del impuesto al valor agregado porque la entrega material del bien no se hizo en territorio nacional. Esta modificación resulta relevante para las empresas navieras que realizan actividades en territorio nacional y que hacen entrega de las embarcaciones en el extranjero, ya que a partir de la entrada en vigor de la reforma se deberá de considerar que es en territorio mexicano donde se aprovechan los bienes aunque la entrega del producto se haga fuera del país. Para mayor detalle, se puede consultar nuestro comunicado "[Paquete Económico 2022 – Hidrocarburos y Petrolíferos](#)".

Código Fiscal de la Federación

- » **Residentes en el extranjero:** Se adiciona que las personas físicas o morales que omitan acreditar el cambio de residencia fiscal o que, en caso de acreditarla, su residencia fiscal nueva sea un país o territorio donde sus ingresos estén sujetos a un REFIPRE, no perderán la condición de residentes en México por un plazo de cinco años (anteriormente era de tres). De igual forma, se adiciona que si existe un cambio de residencia fiscal a un territorio a través del cual los ingresos se encuentran sujetos a un REFIPRE, el plazo de cinco años no será aplicable si dicho territorio no tiene un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México vigente, además de un tratado internacional que posibilite la asistencia administrativa mutua en la notificación, recaudación y cobro de contribuciones.

RITCH

M U E L L E R

- » **Supuestos de enajenación en casos de fusión o de escisión:** Se adiciona un supuesto bajo el cual no podrá considerarse que en los casos de fusión o de escisión de sociedades no existió enajenación para fines fiscales, cuando surja en el capital contable de cualquier fusionada, fusionante, escindida o escidente un concepto o partida cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del balance aprobado para fines de la fusión o escisión respectiva. También se añade un supuesto bajo el cual, si la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecta que la fusión o escisión de que se trate carece de razón de negocios, determinará el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable la ganancia aplicable, para lo cual dicha autoridad podrá considerar las operaciones relevantes (definidas en la propia disposición) relacionadas con la fusión o escisión, efectuadas dentro de los 5 años inmediatos anteriores y posteriores, existiendo obligación de presentar cierta información con respecto a estas últimas.
- » **Transmisión de capital social en escisiones:** Se aclara que se entiende por escisión de sociedades la transmisión de la totalidad o parte del capital social, toda vez que con anterioridad existían dudas respecto a si se debía considerar como “capital” el capital contable.
- » **Computo de plazo devoluciones:** Se establece que para el cómputo de los cuarenta días para efectuar la devolución, no se considerará el periodo contado a partir de la emisión del primer requerimiento y el desahogo del potencial segundo requerimiento emitido por la autoridad fiscal para la obtención de mayor documentación e información en el procedimiento de devolución.
- » **Devoluciones en formato electrónico:** Se elimina el límite de ingresos (\$15,790.00) para llevar a cabo solicitudes de devolución a través del Formato Electrónico de Devoluciones (FED) debido a que en la actualidad la totalidad de las solicitudes de devolución que se presenten a través del FED deben ser firmadas con FIEL.
- » **Facultades de comprobación en devoluciones:** Se aclara que concluido el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal otorgará al contribuyente un plazo de 20 días contados a partir de que surta efectos la notificación de la última acta parcial u oficio de observaciones, a efecto de desvirtuar las observaciones dadas a conocer por dicha autoridad durante el proceso de verificación de la procedencia de la devolución.
- » **Autocorrección mediante aplicación de saldos a favor:** Se establece una opción para los contribuyentes sujetos al ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal para que puedan llevar a cabo la corrección de su situación fiscal mediante aplicación de cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, contra las contribuciones omitidas y accesorios. Es importante señalar que no será aplicable la opción de autocorrección siempre que las cantidades hayan sido previamente negadas en devolución, haya prescrito la obligación de devolución, sean cantidades que deriven de recurso administrativo o sentencia, excluyendo también a los remanentes de saldos a favor de IVA acreditados previamente. Esta opción entrará en vigor el 1 de enero de 2023.
- » **Aplicación de estímulos.** Para la aplicación del acreditamiento de los estímulos fiscales se establece que podrán aplicarse contra impuestos causados e impuestos a cargo. Asimismo, se aclara que el plazo deberá ser contado a partir del último día del ejercicio en que se detona el derecho de aplicar el estímulo fiscal y no conforme al vencimiento del plazo de la presentación de la declaración anual.

RITCH

M U E L L E R

- » **Responsabilidad solidaria en enajenación de negociaciones:** En materia de responsabilidad solidaria de contribuciones, se definen supuestos en que se considerará que existe adquisición de una negociación cuando la autoridad detecte que quien transmite y adquiere un conjunto de bienes se coloca en alguno de los siguientes supuestos: (i) el enajenante transmita total o parcialmente al adquirente activos o pasivos; (ii) cuando exista identidad parcial o total de las personas que forman el órgano de dirección, de socios o accionistas con control efectivo, de sus representantes legales, proveedores, trabajadores afiliados, activos fijos e infraestructura, y (iii) cuando exista identidad en el domicilio fiscal o instalaciones, marcas, patentes, derechos de autor, derechos de propiedad industrial.
- » **Responsabilidad solidaria de representantes legales:** Se especifica el supuesto de responsabilidad solidaria para representantes legales de empresas extranjeras para el pago de contribuciones en México, o que sean designados en cumplimiento de disposiciones fiscales, quienes además deberán de cumplir con los requisitos ahora establecidos en el artículo 174 de la LISR, los cuales detallamos en el apartado correspondiente.
- » **Responsabilidad solidaria en enajenación de acciones:** Se incluye un supuesto adicional de responsabilidad solidaria de contribuciones para las personas morales que inscriban nuevos accionistas sin haber presentado el aviso de enajenación de acciones entre sociedades extranjeras.
- » **Aviso de cambio de accionistas:** Respecto al aviso que debe presentarse cada vez que se realiza alguna modificación o incorporación a la estructura accionaria o societaria, se adiciona la obligación de incluir en dicho aviso el porcentaje de participación de cada accionista o socio, el objeto social y quién ejerce el control efectivo. Tratándose de sociedades cuyas acciones están colocadas entre el gran público inversionista, se aclara que el referido aviso se tendrá que presentar respecto de las personas que tengan control, influencia significativa o poder de mando dentro de la persona moral, informándose además los nombres de los representantes comunes, su clave en el RFC y el porcentaje que representan respecto del total de acciones que ha emitido la persona moral.
- » **Facultad para cancelar o suspender RFC:** Se adiciona como facultad de las autoridades fiscales el poder cancelar o suspender el RFC de contribuyentes que durante los 5 ejercicios previos no hayan realizado alguna actividad, emitido algún CFDI, no cuenten con obligaciones pendientes de cumplir o hayan fallecido (para el caso de personas físicas), previéndose que mediante reglas de carácter general puedan señalarse otros supuestos.
- » **Aviso de cancelación del RFC:** Para los avisos de cancelación ante el RFC, excepto por los casos de fusión, se adiciona el requisito de contar con una opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social en sentido positivo.
- » **Controles Volumétricos:** Se elimina la figura de las autorizaciones para ser proveedor de (i) equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos, (ii) certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento y (iii) dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determine el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate y el octanaje en el caso de gasolina.

RITCH

M U E L L E R

Sin embargo, se entiende que a partir de que entren en vigor las modificaciones al CFF planteadas, las obligaciones relacionadas con los controles volumétricos podrán ser exigibles y los contribuyentes deberán asegurarse que están en cumplimiento del CFF, la Resolución Miscelánea Fiscal (“RMF”) y sus Anexos 30, 31 y 32 acudiendo a cualquier proveedor del mercado:

- “Anexo 30” - especificaciones técnicas y lineamientos que deben cumplir los equipos y programas informáticos;
- “Anexo 31” - lineamientos de los servicios de verificación de la correcta operación y funcionamiento de los programas informáticos y de los certificados que se deben emitir, y
- “Anexo 32”, - lineamientos de los servicios de emisión de dictámenes que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero.

Es importante recalcar que la reforma fiscal no elimina la obligación de cumplir con lo establecido en el CFF, la RMF o sus los Anexos 30, 31 y 32, ni de contar con certificaciones; únicamente elimina la figura de “proveedores autorizados”.

Se incluyen los parámetros de la obligación de llevar controles volumétricos consistentes en: (i) la obligación de generar y conservar los reportes, (ii) registros de volumen, (iii) especificar puntos de medición, y (iv) la obligación de asociar a los registros de volumen la información de los CFDIs o pedimentos.

También se establecen sanciones de tipo penal para los contribuyentes obligados a llevar controles volumétricos que no cuenten con ellos, los alteren, los utilicen indebidamente, los destruyan, no cuenten con certificados, entre otros y, finalmente, se adicionan supuestos relacionados con controles volumétricos bajo los cuales se entiende que se está enajenado combustible de procedencia ilícita, previendo un castigo de 6 a 12 años de prisión. Para mayor detalle, se puede consultar nuestro comunicado [“Paquete Económico 2022 – Hidrocarburos y Petrolíferos”](#).

- » **Requisitos para quienes emiten CFDIs:** Se adicionan como requisitos para los contribuyentes que deban expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, (i) el tener obligaciones fiscales en el RFC, y (ii) el cumplir con los requisitos que el SAT establezca mediante reglas de carácter general, incluyendo los complementos que se publiquen en el portal de Internet del SAT, cuyo contenido será validado por dicha autoridad al momento en que los CFDIs le sean remitidos para su validación previo a su emisión.
- » **CFDIs de egreso para devoluciones, descuentos o bonificaciones:** Tratándose de devoluciones, descuentos o bonificaciones por las que se expidan CFDIs, se establece que en el supuesto de que se emitan comprobantes que amparen egresos sin contar con la justificación y soporte documental que acredite tales conceptos, éstos no podrán disminuirse de los CFDIs de ingresos.
- » **CFDIs para amparar legal tenencia y estancia de mercancías:** Se establece que el SAT, a través de reglas de carácter general, podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar no sólo el transporte sino también la legal tenencia y estancia de las mercancías durante el mismo.

RITCH

M U E L L E R

- » **Proveedores de certificación de CFDIs:** Se adiciona un nuevo artículo para regular la autorización y operación de los proveedores de certificación de CFDIs, en el cual se establece que los particulares que deseen obtener la autorización respectiva deberán cumplir con los requisitos y obligaciones que el SAT establezca mediante reglas de carácter general y en otros documentos técnicos o normativos, así como que aquellos particulares que la obtengan estarán obligados a ofrecer una garantía que ampare el cumplimiento de sus obligaciones.
- » **Requisitos de los CFDIs:** Se realizan diversos ajustes a los requisitos que deben cumplir los CFDIs, tales como incluir el nombre o razón social de quien los expida (lo cual en muchas ocasiones ya se hacía en la práctica), así como el nombre o razón social y código postal del domicilio fiscal del receptor, y clave del uso que éste le dará al CFDI.
- » **Discrepancia entre descripción en el CFDI y actividad económica ante el RFC:** Se adiciona como facultad de las autoridades fiscales que en el caso de discrepancia entre la descripción de los bienes, servicios o uso o goce señalados en el CFDI y la actividad económica registrada por el contribuyente ante el RFC, la autoridad podrá actualizar las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente al régimen fiscal que le corresponda, pudiendo manifestar los contribuyentes su inconformidad con esta situación mediante el procedimiento de aclaración que el SAT determine mediante reglas de carácter general.
- » **Cancelación de CFDIs:** Se establecen lineamientos adicionales para la cancelación de CFDIs, tales como los siguientes: (i) como regla general, los CFDIs sólo podrán cancelarse hasta antes de la presentación de la declaración anual del ejercicio en el que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación, y (ii) cuando los contribuyentes cancelen CFDIs que amparen ingresos, 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 establecidas en este Código.
- » **Dictamen de estados financieros para fines fiscales:** Regresa la obligación de dictaminar los estados financieros para fines fiscales para el caso de personas morales que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables iguales o superiores a \$1,650,490,600, así como para aquéllas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista. Se modifica la fecha de presentación del dictamen al 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.
- » **Información sobre beneficiarios:** Se establece la obligación para las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, de obtener y conservar, y a proporcionar al SAT cuando dicha autoridad así lo requiera, la información de sus “beneficiarios controladores” (según dicho término se define en el CFF), la cual podrá compartirse con autoridades fiscales extranjeras. Cuando haya modificaciones en la identidad o participación de los beneficiarios controladores, se deberá actualizar la información respectiva dentro de cierto plazo. Quienes incumplan estas obligaciones serán sancionados con diversas multas y no podrán ser contratados por autoridades o entes públicos. Los notarios, corredores y demás personas que intervengan en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de personas o celebración de fideicomisos o de cualquier otra figura jurídica, así como los integrantes del sistema financiero, estarán obligados a obtener la información para identificar

RITCH

M U E L L E R

a los referidos beneficiarios controladores y a adoptar medidas razonables para comprobar su identidad, para proporcionarla al SAT cuando así lo requiera.

- » **Facultades de comprobación:** Se amplían las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, para incluir las siguientes: (i) llevar a cabo el avalúo de inversiones de los contribuyentes y de los servicios que prestan o reciben; (ii) practicar visitas domiciliarias o revisiones de gabinete a instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios en el caso de fideicomisos, y a las partes contratantes o integrantes de cualquier figura jurídica. Dicha facultad se incluye a efecto de verificar el cumplimiento de obligaciones relativas a información de cuentahabientes (para instituciones financieras) y el reporte a cargo de las partes que conforman un fideicomiso o cualquier otra figura jurídica, sobre el beneficiario controlador (i.e., quien ejerza el control efectivo en el contrato). Dichas personas deberán obtener, conservar y, en su caso, proporcionar al SAT, la información sobre dicho beneficiario controlador.
- » **Simulación de actos jurídicos:** Se prevé la facultad expresa para que las autoridades fiscales puedan determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales dentro de una auditoría, incluso basándose en hechos presuncionales, cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas. Es importante mencionar que dicha facultad se encuentra ya reconocida en diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, incluso tratándose de operaciones entre partes independientes.
- » **Determinación presuntiva de ingresos al sector de hidrocarburos:** Se incluyen supuestos aplicables al sector de hidrocarburos que facultan a las autoridades fiscales para determinar utilidades presuntas, así como los mecanismos y porcentajes que deberán de aplicarse en estos casos, por el incumplimiento de obligaciones en materia de controles volumétricos.
- » **Acuerdos Conclusivos:** Para evitar la dilación de los procedimientos de revisión, se establece que el procedimiento de acuerdo conclusivo no deberá de exceder de un plazo de 12 meses contados a partir de que el contribuyente presente la solicitud correspondiente.
- » **Sanciones para contadores públicos que no informen omisiones de contribuciones:** Se adicionan supuestos en los que los contadores públicos serán sujetos de ser sancionados por haber omitido informar a la autoridad fiscal, cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, éstos conozcan del incumplimiento del contribuyente de las disposiciones fiscales y aduaneras. Asimismo, se establece que no será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del contador público inscrito, tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías.
- » **Encubrimiento de delitos fiscales:** Se adiciona un supuesto tratándose del encubrimiento de delitos fiscales, en el caso de que un contador público que haya elaborado un dictamen de estados financieros, y que haya tenido conocimiento de un hecho que “probablemente” sea constitutivo de un delito sin haberlo informado a las autoridades. Lo anterior resulta relevante pues en la Iniciativa sólo se consideraba que el contador público sería responsable cuando se omitiera informar de la comisión de un delito, y no sólo de la probable comisión. En este sentido, el espectro de aplicación del encubrimiento de delitos fiscales se amplía y podría advertirse una posible inconstitucionalidad de la norma. Es importante mencionar que la pena en estos casos parte de los 3 meses a 6 años de prisión.

RITCH

M U E L L E R

- » **Delito de contrabando:** Se incluye como presunción de la comisión del delito de contrabando a quien declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de mercancías, si esto conlleva a la omisión de pago de contribuciones y cuotas compensatorias. A pesar de existir una salvedad para el caso de que el agente aduanal encargado hubiera cumplido con todas sus obligaciones en materia de comercio exterior, dicha salvedad no le resulta aplicable a contribuciones omitidas por la importación de combustibles automotrices, por lo que los contribuyentes deberán prestar especial atención al correcto llenado de la documentación para el despacho aduanero de estas mercancías. Asimismo, se incluye como delito el traslado de mercancías sin el CFDI de ingreso o traslado que se incorpore en el complemento de carta porte.
- » **Simulación de relaciones laborales:** Derivado de la Reforma Laboral, con objeto de inhibir la aplicación indebida de los beneficios del nuevo “Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas”, se incluye como calificativa del delito de defraudación fiscal o equiparable, la simulación de servicios profesionales independientes. Asimismo, se incluye como calificativa del delito la deducción o acreditamiento de estímulos fiscales o beneficios respecto de erogaciones efectuadas en contra de la legislación anticorrupción.

En caso de requerir información adicional favor de contactar a Oscar López Velarde (olopezvelarde@ritch.com.mx) o a Santiago Llano Zapatero (sllano@ritch.com.mx), socios del área fiscal de Ritch Mueller.

Torre Virreyes, Av. Pedregal No. 24 piso 10
Molino del Rey, 11040 Ciudad de México
+52 55 9178 7000
contacto@ritch.com.mx / www.ritch.com.mx