

Modificaciones a las disposiciones fiscales para 2022

El 12 de noviembre de 2021 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (“**DOF**”) el Decreto (“**Decreto**”) por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“**ISR**”), Ley del Impuesto al Valor Agregado (“**IVA**”), Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (“**IEPS**”), y del Código Fiscal de la Federación (“**CFE**”) mismo que, salvo contadas excepciones, entrará en vigor el 1 de enero de 2022.

A continuación, encontrarán un resumen general de los temas que consideramos relevantes:

1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

PERSONAS MORALES:

A. INGRESOS

Ganancias y pérdidas cambiarias

A partir de 2022, las ganancias cambiarias no podrán ser menores de la que resultaría de aplicar el tipo de cambio, para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana, establecido por el Banco de México.

Usufructo

Cuando se enajene el usufructo y la nuda propiedad, la ganancia se determinará restando del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión en la proporción del precio que corresponda al atributo transmitido conforme al avalúo que se deberá practicar por persona autorizada por las autoridades fiscales.

Además, se precisa que se considera acumulable la consolidación de la nuda propiedad y el usufructo de un bien.

Esta medida tiene el propósito de evitar ciertas planeaciones fiscales en las cuales se enajenaba la nuda propiedad de un bien inmueble (aprovechando todo su costo fiscal) y no se consideraba como ingreso cuando, al final del usufructo, se consolidaba nuevamente la propiedad. Esta reforma fue mucho más allá de lo que buscaba ya que, la misma, no se limitó a los bienes inmuebles y abarca cualquier tipo de bien.

B. DEDUCCIONES

Asistencia técnica, transferencia de tecnología y regalías

Los pagos realizados por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías, prestados a través de terceros, serán deducibles sólo tratándose de servicios especializados.

Créditos incobrables

Tratándose de créditos incobrables cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a 30 mil UDIS, solo se podrán deducir cuando el acreedor:

- I. Obtenga resolución definitiva emitida por la autoridad competente, con la que demuestre haber agotado las gestiones de cobro o,
- II. Demuestre que fue imposible la ejecución de la resolución favorable.

Monto original de inversión

Se incluye como parte del monto original de inversión para la deducción de inversiones, entre otros, los pagos realizados por la instalación, montaje, manejo, entrega, así como los relativos a los servicios contratados para que la inversión funcione.

Gasto preoperativo

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

Pérdidas fiscales en escisión

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

Pérdidas fiscales en fusión

Actualmente, cuando con posterioridad a una fusión, cambien los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, y que la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios haya sido menor al monto actualizado de esas pérdidas, únicamente se pueden disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales derivadas de a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron éstas.

A partir del 2022 se incrementan los supuestos en los que se considera que existe cambio de socios o accionistas que poseen el control de una sociedad adicionándose, entre otros, los siguientes: *(i)* cambio de los tenedores de más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se trate; *(ii)* cambio de los tenedores de los derechos que permitan imponer decisiones en las asambleas o a nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes,

o los que permitan dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de la sociedad y **(iii)** cuando con posterioridad a la fusión la sociedad de que se trate y su socio o accionista, que sea persona moral, dejen de consolidar sus estados financieros.

C. OBLIGACIONES

Estudio de Precios de Transferencia

Se extiende el deber de tener un estudio de precios de transferencia para también abarcar, de forma expresa, a las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas residentes en México.

Aviso de enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas

Se establece la obligación para las sociedades mexicanas de dar un aviso a las autoridades fiscales cuando las acciones emitidas por dicha sociedad sean enajenadas entre residentes fiscales en el extranjero sin establecimiento permanente en México. En caso de no dar este aviso, las sociedades mexicanas, se convierten en responsables solidarios en el cálculo y entero del impuesto correspondiente al residente fiscal en el extranjero.

D. RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA DE PERSONAS MORALES

Las personas morales residentes en México cuyos socios únicamente sean personas físicas, y sus ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no superen 35 millones de pesos o, en su caso, que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos no excederán de esta cantidad, podrán tributar conforme este nuevo régimen.

Independientemente de lo anterior, cualquier sociedad que se encuentre en alguno de los supuestos siguientes no podrá tributar conforme a este régimen:

- Las personas morales cuando alguno de sus socios, accionistas o integrantes participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de las mismas o de su administración, o cuando sean partes relacionadas de las mismas.
- Las personas morales que realicen actividades a través de fideicomisos o asociaciones en participación.
- Las personas morales que tributen conforme a los Capítulos IV (instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito), VI (régimen opcional para grupos de sociedades), VII (coordinados) y VIII (actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras) del Título II y las del Título III (personas morales con fines no lucrativos) de la Ley del ISR.
- Las personas morales que tributen conforme al Capítulo VII (sociedades cooperativas de producción) del Título VII de esta Ley.
- Las personas morales que dejen de tributar en el Régimen Simplificado de Confianza.

Los ingresos se considerarán acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos mientras que las deducciones autorizadas deberán ser efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

En este régimen se establece la obligación de realizar pagos provisionales, para lo cual, las personas morales determinarán su utilidad fiscal disminuyendo de sus ingresos las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar; al resultado obtenido se le aplicará la tasa contenida en el artículo 9 de la Ley del ISR, (la tasa del 30%) otorgando la posibilidad de acreditar, entre otros, las retenciones, así como los pagos provisionales efectuados con anterioridad al mes que se está calculando.

Existen reglas especiales para la deducción de los gastos y de las inversiones.

PERSONAS FÍSICAS:

A. RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA PARA PERSONAS FÍSICAS

Pueden optar por este régimen:

- Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, siempre que la totalidad de sus ingresos propios de la actividad o las actividades señaladas que realicen, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de tres millones quinientos mil pesos.
- Los contribuyentes que realicen dichas actividades y además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I (salarios) y VI (intereses) del Título IV de la Ley del ISR, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de tres millones quinientos mil pesos.

Pierden el derecho a este régimen:

- Los contribuyentes cuyos ingresos excedan de tres millones quinientos mil pesos, en cualquier momento del año, pero pudiendo volver a tributar en este régimen cuando sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no rebasen tal monto y se encuentren al corriente de sus obligaciones fiscales.
- Se incumplan con las obligaciones del régimen simplificado para personas físicas. En este caso no se podrá volver a tributar bajo este régimen.

Beneficios:

- El pagar el ISR aplicando una tasa del 1% al 2.5% (sobre ingreso bruto sin deducción alguna).
- La simplificación en el pago del ISR.
- El no tener la obligación de llevar contabilidad electrónica.

No pueden optar por este régimen:

- Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas.
- Los que sean residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país.

- Los que cuenten con ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.
- Los que perciban los ingresos a que se refieren las fracciones III (consejeros, comisarios, gerentes generales), IV (reciban honorarios preponderantemente de una persona), V (los que perciban honorarios y opten por ser tratados como asalariados) y VI (los que lleven a cabo actividades empresariales y decidan ser tratados como asalariados) del artículo 94 de la Ley del ISR.

Con la incorporación de este régimen se derogan los regímenes establecidos para las personas físicas que realicen actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como el régimen de incorporación fiscal.

B. INGRESOS POR ARRENDAMIENTO

De conformidad con la reforma a la Ley del ISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento y opten por deducir el 35% de los ingresos (conocido como deducción ciega), también estarán obligados a llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento.

C. DEDUCCIONES PERSONALES

Se incluye dentro del límite de las deducciones personales a las deducciones por donativos por lo que todas ellas (en su conjunto) no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

RESIDENTES FISCALES EN EL EXTRANJERO:

Determinación del ingreso

Se confirma la obligación para los residentes fiscales en el extranjero de determinar los ingresos, ganancias, utilidades y, en su caso, deducciones, que deriven de la celebración de operaciones con partes relacionadas, considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Venta de acciones

Cuando un residente fiscal en el extranjero enajene, a una parte relacionada, acciones emitidas por sociedades mexicanas y opte por pagar el ISR sobre la utilidad, deberá acompañar en el dictamen de contador público la documentación comprobatoria con la que se demuestre que el precio de venta de las acciones enajenadas corresponde al que habrían utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Daños y perjuicios en sentencia o laudo arbitral

Conforme al artículo 172, fracción III de la Ley del ISR se considera como ingresos con fuente de riqueza en México los pagados, en concepto de perjuicios, por residentes fiscales en México a residentes fiscales en el extranjero.

En este sentido, se reforma la Ley del ISR para especificar que cuando las sentencias o laudos arbitrales

condenen a un pago sin señalar si es una indemnización por daños o por perjuicios, el pagador deberá efectuar la retención sobre el total del ingreso, dejando la carga de la prueba en el residente en el extranjero perceptor de dicho ingreso para que, al momento de solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso, acredite ante las autoridades fiscales la naturaleza que le corresponda al pago que haya recibido.

Representación de residente fiscal en el extranjero

A partir del 2022 los representantes de residentes fiscales en el extranjero que se designen para tener derecho a ejercer las opciones previstas en la Ley del ISR también deberán asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria, y contar con bienes suficientes para responder como obligado solidario. La responsabilidad no excederá de las contribuciones que deba pagar el residente en el extranjero.

2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

Pedimento

Para poder efectuar el acreditamiento del IVA pagado en la importación se establece como requisito, de forma expresa, el que el pedimento se encuentre a nombre del contribuyente.

Actividades no objeto de IVA

Adicionalmente, se precisó que no será acreditable el IVA trasladado al contribuyente por gastos realizados para llevar a cabo actividades que no son objeto del impuesto. En relación con lo anterior, se incorporó a la Ley del IVA una definición de actos o actividades no objeto del IVA.

Uso o goce temporal de bienes en territorio nacional

Asimismo, se propone la modificación para señalar que el uso o goce temporal de bienes en territorio nacional siempre será sujeto al pago del impuesto con independencia de la entrega material de los mismos.

Periodo preoperativo

Además, se incorpora la obligación de presentar un aviso en el mes en el que el contribuyente inicia sus actividades para efectos del IVA. Esto con el propósito de determinar correctamente el ajuste del acreditamiento de IVA en el período preoperativo.

3. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS:

Marbete electrónico

De la mano con reformas en actualización tecnológica de los últimos años, se incluyó una definición de marbete electrónico, estableciéndose su diferencia material y operativa respecto al marbete físico.

Establecimiento de consumo final

Por otra parte, se incorpora la definición de “establecimiento de consumo final” mediante un listado indicativo de los lugares en los que regularmente se enajenan bebidas alcohólicas para su consumo

final en el propio establecimiento.

Destrucción de envases

Adicionalmente, se establece la obligación de los contribuyentes que enajenen al público en general bebidas alcohólicas para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenen, de destruir los envases, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido (salvo los casos que establezca el Servicio de Administración Tributaria).

Alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables

Ahora bien, se elimina la obligación de los fabricantes, productores, envasadores e importadores de alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables de estar inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas.

4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Razón de negocios

Recientemente se introdujo en el artículo 5-A del CFF la teoría de la razón de negocios (*Business Purpose*) estableciéndose la misma como requisito para: (i) obtener autorizaciones para reestructuras corporativas, (ii) que se considere que no existe enajenación en fusiones y escisiones y (iii) operaciones de créditos.

Reestructuras corporativas, fusiones y escisiones

Para tener derecho a solicitar una autorización para una reestructura (y transmitir las acciones a costo fiscal), así como para que no se considere que existe enajenación tratándose de fusiones y escisiones, es necesario contar con una razón de negocios cuando se llevan a cabo dichas operaciones.

Como requisito para que se otorgue la autorización para la reestructuración se deberá notificar a la autoridad todas las operaciones relevantes (relacionadas con las mismas) que hayan sido realizadas en los 5 años anteriores a la solicitud de autorización.

La autoridad fiscal tendrá 5 años para determinar si se cumplió o no con el requisito de contar con una razón de negocios. En caso de que la autoridad considere que no se cumplió con este requisito, entonces, dejará sin validez la autorización (para la reestructuración) y, en el caso de fusiones y escisiones, considerará que hubo enajenación.

Cuando dentro de los cinco años posteriores, a que se otorgue una autorización para una reestructura o se lleve a cabo una fusión o una escisión, se celebre una operación relevante se deberá presentar una declaración informativa a este respecto.

Dentro de las operaciones que se consideran relevantes para determinar si se cumplió o no con el requisito de contar con una razón de negocios están las siguientes:

- La transmisión de la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad o de voto favorable necesario para la toma de las decisiones en la sociedad.

- Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.
- Se disminuya o aumente en más del 30% el valor contable de las acciones de la sociedad.
- Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad.
- Un socio o accionista aumente o disminuya su porcentaje de participación directa o indirecta en el capital social de la sociedad 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.
- Cambio de residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones.
- Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad relacionado con uno o varios segmentos del negocio.

Además de todas las anteriores, para efectos de la autorización de reestructuración, también se considera como evento relevante el que la persona moral deje 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.

Operaciones de crédito

Si una operación de crédito no tiene razón de negocios se considerará como un crédito respaldado con todas sus consecuencias (no deducibilidad, recaracterización como dividendos, etc.)

Residencia

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas o morales que omitan acreditar su nueva residencia fiscal o aún acreditándola, tal cambio de residencia sea a un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente (REFIPRE).

Lo anterior, salvo que dicho país o territorio tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México y, adicionalmente, un tratado internacional que posibilite la asistencia administrativa mutua en la notificación, recaudación y cobro de contribuciones.

Asimismo, se establece expresamente que no perderán la condición de residentes en México las personas que omitan presentar el aviso de cambio de residencia.

Firma electrónica avanzada (“**e.firma**”) o Certificado de Sello Digital (“**CSD**”) tratándose de personas morales

Primeramente, se señala que el SAT negará el otorgamiento de la e.firma, así como los CSD cuando detecte que la persona moral solicitante de los mismos tiene un socio o accionista (con control efectivo sobre la misma) en situación fiscal irregular sin que haya corregido su situación fiscal, o bien, tal socio tenga el control efectivo sobre otra persona moral en situación fiscal irregular sin que haya corregido su situación fiscal.

Autocorrección mediante aplicación de saldos a favor

Ahora bien, con respecto a saldos a favor en auditorías, se prevé un procedimiento para que los contribuyentes que estén siendo sujetos al ejercicio de facultades de comprobación, puedan corregir su situación fiscal, mediante la solicitud de aplicación de los saldos que tengan a su favor contra las cantidades a su cargo resultado de las observaciones de la autoridad fiscal.

Tal disposición entrará en vigor hasta el 1 de enero de 2023.

Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)

Entre otros cambios en materia de CFDI, se establece que en el supuesto de que se emitan CFDI de egreso sin contar con el soporte documental que acrediten las devoluciones, descuentos o bonificaciones, no podrán disminuirse de los ingresos del contribuyente.

Lo anterior ya que se detectó que existen contribuyentes que emiten CFDI de ingresos que, al tener un vicio en su emisión, debieran ser cancelados, pero en su lugar, se emiten comprobantes de egresos para disminuir los ingresos.

Por otra parte, se precisa que en aquellos casos en que no sea coincidente la información correspondiente al servicio, bienes, mercancías o del uso o goce señalados en el CFDI con la actividad económica registrada en el Registro Federal de Contribuyentes (“RFC”), la autoridad procederá a actualizar la actividad económica del contribuyente en el mismo.

Ahora bien, se establece que los CFDI deberán incluir el nombre, razón o denominación social y el código postal del contribuyente a favor de quien se emite.

Por último, se señala que la cancelación de los CFDI se debe hacer en el ejercicio en el que éstos se expidan, salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor.

Obligación de dictaminar estados financieros e información sobre situación fiscal

Por otro lado, se establece la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público inscrito, tratándose de ciertas personas morales indicadas que previamente lo realizaban de manera opcional.

En tal sentido, estarán obligadas a dictaminar sus estados financieros las personas morales del régimen general de la Ley del ISR, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables iguales o superiores a \$1'650,490,600 pesos o que al cierre de dicho ejercicio tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

Cabe señalar que se modificó la fecha límite para la presentación de dicho dictamen al 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio (en lugar del 15 de julio).

De igual manera, se establece que los contribuyentes que sean partes relacionadas de aquéllos que estén obligados a dictaminar sus estados financieros, presenten la declaración informativa sobre su situación fiscal.

Por otra parte, se incluye como obligación del contador público inscrito, la relativa a informar a la autoridad fiscal, cuando derivado de la elaboración del dictamen, conozca que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y/o aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

De omitir realizar lo anterior, el contador público inscrito podrá ser sancionado con una multa e incluso penalmente como responsable de encubrimiento en delitos fiscales.

Facultades de las autoridades fiscales y acuerdos conclusivos

Se precisa que será facultad de las autoridades fiscales, cancelar o suspender la inscripción en el RFC en ciertos casos de inactividad.

Por otra parte, se aclara que las autoridades fiscales podrán practicar avalúo respecto de toda clase de bienes o derechos a que se refiere el artículo 32 de la Ley del ISR (activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos) y toda clase de servicios.

Dentro de las modificaciones al CFF, también resalta la inclusión de la facultad expresa de las autoridades fiscales para que en ejercicio de sus facultades de comprobación puedan determinar la simulación de actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Adicionalmente, se realizan diversas modificaciones a los procedimientos de visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión de dictamen, así como a la caducidad de las facultades de comprobación.

Finalmente, en materia de acuerdos conclusivos, se establece que el plazo máximo de duración del procedimiento ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será de 12 meses a partir de que se presente la solicitud.

Inexistencia de operaciones amparadas en CFDI emitidos por un tercero

Se introduce como supuesto de presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando se detecte que un contribuyente ha estado:

1. Emitiendo CFDI que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los CSD sin que se haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien
2. Emitiendo CFDI que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.

Delitos fiscales

Con relación a la subcontratación laboral, se establece como calificativa del delito de defraudación fiscal o su equiparable, la utilización del Régimen Simplificado de Confianza para ocultar relaciones laborales, a efecto de aumentar en una mitad la pena correspondiente.

Adicionalmente, se incluye dentro de los supuestos de defraudación fiscal calificada y defraudación fiscal equiparable calificada, el deducir, acreditar o aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal

respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, como las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros.

Para obtener información adicional, contactar a nuestros expertos:

Fernando Moreno, Socio:

+52 (55) 5258-1008 | fmoreno@vwys.com.mx

Jorge Díaz Carvajal, Asociado:

+52 (55) 5258-1008 | jdiaz@vwys.com.mx

Diego Benítez, Asociado:

+52 (55) 5258-1008 | dbenitez@vwys.com.mx

Alfonso Leñero, Pasante:

+52 (55) 5258-1008 | alenero@vwys.com.mx

VON WOBESER Y SIERRA, S.C.
Ciudad de México, 24 de noviembre de 2021.

La información incluida en esta nota no constituye, ni pretende constituir, ni debe ser interpretada como asesoría legal sobre el tema o la materia aquí tratados. Por el contrario, esta nota tiene fines informativos de carácter general. Para obtener asesoría legal sobre un asunto en particular en relación con esta materia, favor de ponerse en contacto con alguno de nuestros abogados aquí mencionados.