

2 de Diciembre de 2021

## Reformas Fiscales 2022

Por [Edgar Klee](#), [Fernanda Ruizesparza](#), [Mauricio Reynoso](#), [Joel González](#), [Hugo Rivera](#)

El 12 de noviembre del año en curso se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, LIVA y el CFF, entre otros ordenamientos (el “Decreto”), mismo que entrará en vigor el 1 de enero de 2022.

A continuación, encontrarán un breve resumen de los aspectos más relevantes de dicho Decreto.

### Ley del Impuesto Sobre la Renta

#### I. PERSONAS MORALES

##### Ganancia Cambiaria.

Se establece un nuevo parámetro para determinar la ganancia cambiaria devengada por la fluctuación, determinando que el tipo de cambio que se debe utilizar para considerar la ganancia cambiaria es el que establece el Banco de México para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana, tal y como se establece actualmente para determinar la pérdida cambiaria.

##### Créditos respaldados.

Se introduce un supuesto que configura la existencia de créditos respaldados, teniendo este carácter las operaciones de financiamiento de las que se deriven intereses a cargo de personas morales o establecimientos permanentes cuando no exista una razón de negocios<sup>1</sup>.

##### Razón de negocios en reestructuras corporativas.

Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal siempre que dicha enajenación se realice entre sociedades residentes en México (antes mencionaba a las constituidas en México) que pertenezcan a un mismo grupo.

De igual manera, se adicionan ciertos requisitos para poder llevar a cabo reestructuras corporativas, además de que las autoridades fiscales podrán dejar sin efectos la autorización (en ejercicio de sus facultades de comprobación) si detectan que la reestructura carece de una razón de negocios o que se realizó sin cumplir todos los requisitos de ley.

Finalmente, con la finalidad de evitar que la reestructuración corporativa constituya un vehículo para eludir el pago de impuestos que corresponde pagar a los contribuyentes con motivo de la enajenación de acciones, se incorporan ciertos requisitos a lo ya establecido para garantizar que la reestructuración corporativa y operaciones relevantes anteriores y posteriores no tengan como propósito la elusión de contribuciones.

---

<sup>1</sup> Se entiende por “razón de negocios” cuando en un acto o transacción el beneficio económico razonablemente esperado, es menor al beneficio fiscal obtenido en esa operación.

# HAYNES BOONE

## Capitalización delgada.

Se establece una nueva mecánica de cálculo para determinar si existe capitalización delgada y, por lo tanto, determinar el monto no deducible de los intereses pagados a partes relacionadas en el extranjero. De igual manera, la excepción relativa a no incluir dentro de las deudas que devengan intereses a cargo de los contribuyentes, aquellas contraídas por los integrantes del sistema financiero, para el cálculo del monto en exceso de ellas, al triple de su capital contable, no será aplicable tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas (SOFOM NR) que para la consecución de su objeto social realicen actividades preponderantemente con sus partes relacionadas.

## Deducciones por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías.

Como excepción, actualmente se permite la deducción de los pagos por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías que se hagan a residentes en México, y que en el contrato se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado.

No obstante, se elimina dicha excepción y únicamente se podrán hacer deducibles dichos pagos cuando se hagan a residentes en México, en el que en el contrato se haya pactado que son prestaciones de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas.

## Amortización de pérdidas fiscales en escisión de sociedades.

Se esclarece que los contribuyentes que realicen escisiones deben dividir las pérdidas únicamente entre las sociedades escidentes y escindidas que se dediquen al mismo giro.

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

Se amplían los supuestos en los que se considera que existe un cambio de socios o accionistas que poseen el control de la sociedad, de igual manera, se debe establecer el momento en el que se considerará que se actualiza el cambio de socios o accionistas.

Asimismo, se busca establecer que no existirá cambio de socios o accionistas cuando éste se dé por virtud de herencia, donativos o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación en los términos del CFF, siempre que en el caso de la reestructura, fusión o escisión los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control, lo mantengan con posterioridad a dichos actos.

## Obligaciones en materia de partes relacionadas.

Se elimina la referencia de residentes en el extranjero de la definición de partes relacionadas.

Se establece que debe expresarse con mayor claridad lo que debe contener la documentación comprobatoria con la que se demuestre el monto de los ingresos y deducciones.

# HAYNES BOONE

## Aviso de enajenación de acciones efectuada entre residentes en el extranjero.

Se establece la obligación de presentar un aviso informativo a cargo de la persona moral emisora de acciones, a fin de que se informe al SAT respecto de la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes que llevan a cabo los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

## Gestiones de cobro para créditos incobrables.

Se establece que existe notoria imposibilidad de cobro de los créditos hasta el momento en que el contribuyente agote los medios legales para conseguir el cobro y que aun teniendo derecho a este no fue posible su recuperación, y deberá demostrarse a través de resolución definitiva. Con dicha medida se busca que los contribuyentes no solo demanden ante el órgano jurisdiccional o inicien procedimientos arbitrales ante la autoridad competente, sino que busquen obtener un resultado favorable a sus intereses.

Establece que las instituciones de crédito estarán obligadas a presentar la información que proporcionen a las sociedades de información crediticia, cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

Lo anterior, al detectarse un abuso desmedido en la deducción de créditos incobrables por parte de los contribuyentes, bajo el argumento de que no es posible recuperar el monto del crédito.

## Adquisición del derecho de usufructo de bienes inmuebles.

Se precisa que, al encontrarse constituido sobre un bien inmueble, el usufructo constituye un activo fijo al que resulta aplicable la tasa del 5%, de conformidad con la adición de la fracción XV al artículo 34 de la propia Ley.

Es importante señalar que, tratándose del nudo propietario, éste podrá efectuar la deducción correspondiente una vez que esté en posibilidad de usar el bien inmueble al consolidarse los atributos de la propiedad.

## Acumulación ingreso por nuda propiedad y usufructo.

En los casos en que se enajene la nuda propiedad de un bien y se reserve el usufructo del mismo, se precisa que se deberá considerar como ingreso acumulable el valor del derecho del usufructo que se determine en el avalúo al momento en que se consolide la nuda propiedad y el usufructo.

De igual manera, las personas que tengan funciones notariales deberán informar a las autoridades fiscales, las características de la operación.

## Ganancia por la enajenación de la nuda propiedad y usufructo de un bien.

Se esclarece que para determinar la ganancia en la enajenación de la nuda propiedad de un bien (con excepción de ciertos bienes<sup>2</sup>) debe restarse del precio obtenido el monto original de la inversión (MOI) en la proporción del precio que corresponda a dicho tributo transmitido.

---

<sup>2</sup> Los bienes de excepción son todas aquellas mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 8 de la LISR, así como piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y piezas denominadas onzas troy.

# HAYNES BOONE

## Inversiones del sector minero y derecho de usufructo de bienes inmuebles.

A efecto de evitar abusos por parte de los contribuyentes que pretenden clasificar las construcciones y usufructo de un bien inmueble como gastos del ejercicio, se precisa que las construcciones a que se refiere este supuesto legal también incluyen las instalaciones o mejoras permanentes a un lote minero de conformidad a la Ley Minera, así como también el usufructo de un bien inmueble para el cual se debe establecer el porcentaje de depreciación aplicable.

## **II. PERSONAS FÍSICAS**

### Régimen Simplificado de Confianza.

Se incorpora un nuevo régimen para personas físicas con actividades empresariales, profesionales o que otorguen el uso o goce temporal de bienes, en el cual se aplicarán tasas impositivas mínimas de forma progresiva de acuerdo con los ingresos que obtenga el contribuyente que van desde el 1% cuando los ingresos anuales no sean mayores a \$300,000.00 y hasta una tasa máxima de 2.5% para quienes obtengan ingresos mayores a \$2'500,000.00 hasta \$3'500.000.00.

No podrán sujetarse al nuevo régimen: i) Las personas que sean socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas; ii) residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país; iii) tengan ingresos sujetos a REFIPRES; iv) perciban ingresos distintos a los señalados anteriormente, salvo ingresos por sueldos y por intereses.

## **III. RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

### Ingresos por enajenación de bienes inmuebles.

Se establece que cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, practiquen avalúo y exista una diferencia mayor al 10% de la contraprestación pactada, el enajenante residente en México o establecimiento permanente en el país es el obligado al entero del impuesto, sustituyendo al contribuyente residente en el extranjero de dicha obligación.

### Ingresos por enajenación de acciones.

Para efectos de aplicar la opción de determinar el impuesto sobre la utilidad, se establece la obligación para el contador público que emita el dictamen, de acompañar la documentación con la que se compruebe que la operación se celebró a precio de mercado.

Se establece que, para efectos del diferimiento del pago del impuesto por reestructuración de sociedades, se entenderá que las acciones quedan fuera del grupo cuando la sociedad emisora y la sociedad adquirente de las acciones dejen de consolidar sus estados financieros de conformidad con las disposiciones que regulen al contribuyente en materia contable y financiera.

Se establece que la autorización para el diferimiento del impuesto quedará sin efectos cuando la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que las operaciones relacionadas con dicha reestructuración en los 5 años previos y los 5 años posteriores a la autorización carecieron de razón de negocios o que el canje de acciones generó un ingreso sujeto a REFIPRES.

# HAYNES BOONE

## Tasa de retención por intereses.

Con la finalidad de que los contribuyentes realicen interpretaciones indebidas para la aplicación de las limitantes de las tasas reducidas en el pago de intereses, se elimina el término “*derivadas de los títulos de que se trate*”, con lo que se aclara que dicha limitante aplica a cualquier operación que de origen al pago de intereses. Asimismo, considera pertinente sustituir la palabra emisor por deudor, para que queden comprendidas las partes relacionadas de los sujetos que pagan los intereses.

## Representación legal de residentes en el extranjero.

Se señala que el representante legal deberá asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto causado por el residente en el extranjero, además de incluir como requisito que dicho representante sea solvente, esto es, que cuente con bienes suficientes, a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

## **IV. EMPRESAS MULTINACIONALES Y OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS.**

### Operaciones entre partes relacionadas.

Se incluye expresamente a los contribuyentes personas físicas como obligados a celebrar operaciones con partes relacionadas a precios de mercado, además se establece como parte de las facultades de la autoridad fiscal para determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, la posibilidad de utilizar los “márgenes de utilidad” en operaciones entre partes independientes

A efectos de aplicar el beneficio de las maquiladoras para la determinación de la utilidad fiscal conocido como “Safe Harbor” para considerar que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan, no tengan establecimiento permanente en el país, será necesario que presenten la declaración informativa de operaciones de maquila de manera completa y correcta. En caso contrario, no podrán aplicar dicho beneficio.

Se elimina la posibilidad de presentar una solicitud para una resolución particular con la finalidad de que la autoridad fiscal confirme que la empresa maquiladora cumple con todas las obligaciones en materia de precios de transferencia, dejando la responsabilidad a las empresas para realizar el cálculo de su utilidad fiscal de conformidad con la disposición “Safe Harbor”.

## **Ley del Impuesto al Valor Agregado**

### Acreditamiento en materia de IVA.

Se establece como requisito para acreditar el IVA en importación de mercancías, que el pedimento esté a nombre del contribuyente.

No será acreditable el IVA por actividades no objeto de IVA, precisando que en ningún caso será acreditable el IVA trasladado al contribuyente por gastos realizados para llevar a cabo actividades que no son objeto del impuesto.

En atención al párrafo anterior, se incluye una definición de actos o actividades no objeto del IVA, entendiéndose como tales aquellas mediante las cuales el contribuyente obtiene un ingreso o contraprestación, para cuya obtención realiza gastos e inversiones por las cuales le es trasladado el IVA o hubiere pagado IVA por

# HAYNES BOONE

importación, siempre y cuando dichas actividades no se realicen en territorio nacional o sean diferentes a las que constituyen el objeto del IVA.

Para el ajuste de IVA por gastos e inversiones en periodo pre-operativo, para identificar el mes en que deberá efectuarse el mismo, el contribuyente deberá informar a la autoridad el mes en que inician sus actividades, conforme a reglas que para tal efecto publiquen las autoridades.

## Uso o goce temporal de bienes tangibles.

Se establece que el uso o goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, estará sujeto al pago del IVA, con independencia de si la entrega material es en México o en el Extranjero.

## Servicios digitales por residentes en el extranjero.

Respecto a la obligación de proporcionar la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas cada mes con los receptores ubicados en territorio nacional que reciban sus servicios, así como el número de los receptores mencionados, y mantener los registros base de la información presentada, en vez de presentarse de manera trimestral, se presentaran de forma mensual mediante declaración electrónica, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al mes que corresponda la información.

El incumplimiento a dicha obligación dará lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador de dicho servicio, por conducto de los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones.

## **Código Fiscal de la Federación**

### Residencia fiscal.

Respecto a la residencia fiscal de personas físicas, éstas no perderán la condición de residentes en México si omiten acreditar su nueva residencia fiscal o si acreditándola, el cambio de residencia sea a un país con ingresos sujetos a REFIPRES. Lo anterior se aplicará en el ejercicio fiscal en que se presente el aviso que deberá darse ante las autoridades fiscales y durante los cinco ejercicios posteriores, sin embargo, no será aplicable cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria y adicionalmente, un tratado internacional que posibilite la asistencia administrativa mutua en la notificación, recaudación y cobro de contribuciones.

En caso de que no se presente el aviso referido en el párrafo anterior, no se perderá la condición de residente en México, aun y cuando se cumpla con los demás requisitos de ley. Anteriormente la presentación del aviso era un trámite formal que no condicionaba el cambio de residencia.

### Homologación del derecho a la imagen con el tratamiento fiscal de las regalías.

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 15-B del CFF para considerar comprendido dentro del concepto de uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, al derecho a la imagen.

Esta modificación también tendría el beneficio de otorgar el tratamiento fiscal de regalías a los ingresos gravables como resultado de la explotación del derecho de autor inherente a la propia imagen.

# HAYNES BOONE

## Fusión o escisión de sociedades.

Se prevé que las autoridades fiscales podrán, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar un crédito fiscal por la actualización de una enajenación derivada de una fusión o escisión, si consideran que éstas carecen de razón de negocios, o bien, no cumplen con cualquiera de los requisitos del artículo 14-B del CFF, con base en las operaciones relevantes relacionadas con la fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización.

Para tal efecto se prevé un listado de “operaciones relevantes”, así como la obligación de presentar un aviso en el caso que éstas se actualicen.

## Nuevas facultades de comprobación a instituciones financieras, personas morales, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios.

Las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación con instituciones financieras, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios (en el caso de fideicomisos), y partes contratantes o integrantes (en el caso de cualquier otra figura jurídica) para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, así como para requerir a dichas instituciones y a terceros con ellas relacionados, para que exhiban la información necesaria para constatar el cumplimiento del Estándar de Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal de la OCDE (*Common Reporting Standard* – “CRS”).

En adición, se establece una nueva facultad de revisión de gabinete que tenga por objeto revisar obligaciones en materia de beneficiario controlador e intercambio automático de información financiera, incluyendo a los sujetos. En consecuencia, se determina y regula el procedimiento con el que se llevarán a cabo dichas revisiones.

## Delitos fiscales.

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando se origine por simular una prestación de servicios profesionales independientes respecto de sus trabajadores, así como por deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o 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.

## Medidas combate mercado ilícito de hidrocarburos y petrolíferos.

En materia de hidrocarburos y petrolíferos se establecen diversas reformas, entre las que destacan las siguientes:

- i. La eliminación de la figura de las autorizaciones para ser proveedor de equipos y programas para llevar controles volumétricos, para la prestación de los servicios para verificar la correcta operación y funcionamiento de los referidos equipos y programas informáticos y para la emisión de los dictámenes que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate.
- ii. Se incluirán los parámetros de la obligación de llevar controles volumétricos consistentes en: (i) la obligación de generar y conservar los reportes en los que cada volumen objeto de las operaciones del contribuyente, (ii) los registros de volumen deben obtenerse de sistemas de medición, (iii) especificar cuáles son los puntos de medición, y, (iv) obligación de asociar a los registros de volumen la información de los CFDI o pedimentos.

# HAYNES BOONE

- iii. Presunción de enajenación de hidrocarburos o petrolíferos, propuesta consistente en establecer una presunción específica de enajenación tratándose de faltantes de inventarios de hidrocarburos o petrolíferos, cuando exista diferencia entre el registro de recepción de los controles volumétricos respecto del registro de entrega de los controles volumétricos del proveedor por la venta de dichos productos, en un mes calendario.
- iv. Infracciones y multas relacionadas con los controles volumétricos, así como sanción penal para los contribuyentes que no cuenten con controles volumétricos en materia de hidrocarburos y petrolíferos o los alteren.

En este sentido, se tipifican diversas infracciones y se establecen multas relacionadas con los controles volumétricos, así mismo, se actualizan las sanciones privativas de la libertad, respecto de las infracciones en materia de controles volumétricos.

## Simulación de actos jurídicos para fines fiscales.

Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales. Dicha determinación deberá estar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes y la resolución deberá (i) identificar el acto simulado y el realmente celebrado, (ii) cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación y (iii) señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para tal efecto, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

## Abreviaturas

LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
CRE	Comisión Reguladora de Energía.
SE	Secretaría de Energía.
REFIPRES	Régimen Fiscal Preferente.
CFF	Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
CFDI	Comprobante fiscal digital.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
DOF	Diario Oficial de la Federación

# HAYNES BOONE

Para mayor información, por favor contacte a cualquiera de los abogados indicados abajo:

[Edgar Klee](#)

[Mauricio Reynoso](#)

[Joel González](#)

[Hugo Rivera](#)

[Fernanda Ruizesparza](#)