

CIRCULAR INFORMATIVA 01/2022

CIRCULAR INFORMATIVA 1/2022

Enero 03 de 2022

Dentro del término constitucional que al efecto se le concede, el Titular del Ejecutivo Federal remitió al Congreso de la Unión, para su estudio y aprobación, el paquete económico para el año 2022, dentro del cual se incluyó la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y del Código Fiscal de la Federación, misma que si bien no contempla nuevos impuestos o incrementos a las tasas de los mismos, sí tiene las siguientes implicaciones para los contribuyentes:

- Mayores requisitos aplicables a las deducciones;
- Limitantes a las deducciones de las personas físicas;
- Mayores obligaciones para los contribuyentes; y, sobre todo
- Mayores facultades a las autoridades fiscales, quienes prácticamente pueden hacer que los contribuyentes paguen cantidades indebidas bajo la presión de cancelarles o restringirles temporalmente el uso de sus Certificados de Sello Digital, o imputar delitos por la falta de Carta Porte, entre otras medidas.

Como ha sucedido en los últimos dos años, la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal no sufrió prácticamente ninguna modificación por parte del Poder Legislativo, aun cuando se esperaba -por el manifiesto rechazo que provocó entre la ciudadanía- la desaprobación de diversas propuestas contenidas en dicha iniciativa, como la referente a obligar a los mayores de 18 años a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, aun cuando no desarrollen actividad económica alguna; o el tope a la deducibilidad de los donativos otorgados por las personas físicas, a instituciones de beneficencia autorizadas como donatarias.

En términos generales, la reforma fiscal tiene como principales objetivos el reforzamiento de los mecanismos en el proceso de fiscalización y el promover la reactivación económica del país, esto último mediante la incorporación de regímenes que permitan a los contribuyentes que

cumplan con diversos requisitos, el determinar la base contributiva del Impuesto Sobre la Renta de una manera rápida, práctica y relativamente sencilla; dichos regímenes se establecen tanto para las personas físicas, como para las personas morales, denominándoseles “Régimen Simplificado de Confianza” (RESICO).

Es plausible la incorporación de las disposiciones contenidas en los aludidos regímenes, ya que al hacer más sencillo el cumplimiento de las obligaciones fiscales y menos onerosa la carga fiscal, se puede lograr la incorporación de un mayor número de personas a la economía formal; sin embargo, es de hacer notar que el establecido para las personas físicas excluye de sus beneficios al mayor número de contribuyentes cautivos, como es el caso de los asalariados, quienes seguirán soportando una carga tributaria mayor sin que se justifique -bajo nuestro punto de vista- esta desigualdad.

A manera de ejemplo de lo anterior, quien perciba un salario anual de \$ 65,651.00 causará una tasa impositiva del 5.87%, mientras que quien reciba el mismo ingreso a través del RESICO, causará el 1.0%; y esta desigualdad se hace más pronunciada cuando el ingreso es mayor, puesto que quien reciba como ingreso el tope máximo para tributar en dicho Régimen (\$3,500,000.00) causará impuestos a la tasa del 2.5%, mientras que un asalariado cubrirá una tasa cercana al 30%.

Existen muchas lagunas respecto del nuevo régimen de tributación, las cuales es deseable se aclaren a la brevedad.

El Decreto que nos ocupa fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre del 2021 y, en su gran mayoría, las modificaciones contenidas en el mismo entraron en vigor el día 1 de enero de 2022; a fin de una mejor comprensión de las mismas, a continuación haremos un resumen ejecutivo para, posteriormente, comentarlas con un poco más de amplitud.

RESUMEN EJECUTIVO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación

Si el contribuyente de que se trate está obligado a hacer dictaminar sus estados financieros, se requerirá la presentación de dicho dictamen a fin de gozar de tales beneficios.

Determinación de la ganancia o pérdida cambiaria

Las utilidades cambiarias no podrán ser menores, ni las pérdidas mayores, de las que se obtendrían al aplicar el tipo de cambio oficial.

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

Autorizaciones para disminuir los pagos provisionales

Cuando resulte que el pago provisional se hizo en cantidad menor a la que correspondía, se deberán presentar declaraciones complementarias por los meses de que se trate.

De la nuda propiedad y el usufructo de un bien

De manera totalmente improcedente bajo nuestro punto de vista, se establece que habiéndose desmembrado esos elementos de la propiedad, al consolidarse nuevamente, el nudo propietario deberá considerar como ingreso acumulable el valor del derecho de usufructo que se determine mediante avalúo; no se establece cómo se determinará dicho valor, siendo que un elemento determinante para estos efectos es el plazo por el que se concede el usufructo, mas cuando se hace la consolidación con la nuda propiedad, ya no existe plazo alguno precisamente porque el usufructo ya se extinguió.

Cuando se esté en el supuesto de considerar un ingreso por este concepto, si el bien sobre el que versaba el usufructo es inmueble, ese monto se considerará como activo fijo y se deducirá a la tasa del 5% anual.

Lo que sí nos parece adecuado, es la precisión que se hace en el sentido de que cuando se enajene solamente la nuda propiedad o el usufructo de un bien, la ganancia se determinará considerando solamente el costo que corresponde al elemento enajenado.

Reestructuración de sociedades

Con el objeto de garantizar que la plusvalía de las acciones respecto de las cuales se autorizó su enajenación al costo fiscal se grave en México, solo se autorizará realizar enajenaciones de acciones a costo fiscal, a las sociedades **residentes** en México; este beneficio aplicaba para la reestructuración de sociedades **constituidas** en México.

En esta misma materia y con el propósito de que la reestructuración corporativa no tenga propósitos de elusión fiscal, se adicionan requisitos adicionales para conceder estas autorizaciones, entre los que destaca el señalar las operaciones relevantes de los 5 años inmediatos anteriores a la presentación de la solicitud; y si la autoridad fiscal detecta que la reestructuración carece de razón de negocios, quedará sin efectos la autorización concedida y se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones.

De los requisitos de las deducciones

a. Adquisición de combustible

A fin de que proceda su deducibilidad, se requerirá que en el comprobante fiscal conste la información del permiso vigente expedido al proveedor, en los términos de la Ley de Hidrocarburos.

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

b. Pagos por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías

Solo se permitirá la deducción de servicios prestados a través de terceros, cuando se trate de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas.

c. Créditos incobrables

Cuando la suerte principal sea mayor a treinta mil unidades de inversión (aproximadamente \$213,200), se requerirá obtener resolución definitiva emitida por autoridad competente, con la que se demuestre que se agotaron las gestiones de cobro o que fue imposible la ejecución de la resolución favorable; hasta 2021 bastaba haber presentado la demanda ante la autoridad judicial o el que se hubiera iniciado el procedimiento arbitral para su cobro.

d. Capitalización delgada

Quienes ejerzan la opción de determinar el capital contable del ejercicio en función de los saldos iniciales y finales de la CUCUA, CUFIN y CUFINRE, deberán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar al término de dicho ejercicio; y no se permitirá ejercer esta opción, si el capital resultante es superior al 20% del capital contable del ejercicio de que se trate, a menos que se acredite que las situaciones que provocan dicha diferencia, obedecen a una razón de negocios.

e. Monto original de la inversión

Se deberán considerar como parte del mismo a las erogaciones por preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje y entrega, así como las relativas a los servicios contratados para que la inversión funcione.

f. Pérdidas fiscales transmitidas por fusión o escisión

Primeramente, se establece que la división de dichas pérdidas solo se hará entre las sociedades escidentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro. Y para el caso de las pérdidas transmitidas por fusión, a las limitantes que se tenían para cuando hay cambio de socios o accionistas que posean el control de la sociedad en la que se originaron las pérdidas fiscales, se adicionan nuevos supuestos para asumir que hubo dicho cambio.

De las obligaciones de las personas morales

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

a. Operaciones entre partes relacionadas

Se hace extensiva a las operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México, la obligación de demostrar que sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los valores que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; el plazo para presentar la información de este tipo de operaciones, se extiende al 15 de mayo del año posterior a la terminación del ejercicio de que se trate (antes se presentaba conjuntamente con la declaración del mismo).

b. Enajenación de acciones efectuada entre residentes en el extranjero

La empresa emisora deberá presentar, a más tardar durante el mes siguiente a la fecha en que ocurra, un aviso al SAT respecto de las enajenaciones efectuadas entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México; de no hacerlo, será responsable solidaria en el cálculo y entero del impuesto correspondiente.

c. Determinación de la Utilidad Fiscal Neta

Se corrige el error que contenía el texto de Ley, en el sentido de que para determinar el monto de la UFIN se reste al Resultado Fiscal, la PTU pagada en el ejercicio; esta corrección ya se contemplaba mediante criterio normativo 36/ISR.

De las personas físicas

a. Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)

Se elimina el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y se crea este nuevo régimen (RESICO), argumentándose que este último prevé una máxima simplificación para la determinación y pago del impuesto, utilizando como principal eje del mismo el CFDI. Sus principales características son:

➤ Sujetos del impuesto:

Las personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, siempre que el total de sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de \$3'500,000; quienes no tributaban en el RIF con anterioridad y opten por tributar bajo el nuevo régimen a partir de 2022, deberán atender a los ingresos del ejercicio 2019, esto atendiendo (en nuestra opinión) a que los ejercicios fiscales 2020 y 2021

pudieran estar mermados por efectos de la pandemia.

➤ No podrán tributar en el RESICO:

- Quienes sean socios, accionistas o integrantes de personas morales, o partes relacionadas; lo anterior deberá aclararse mediante reglas, puesto que la redacción actual hace que por el simple hecho de ser socio de un club deportivo, ya no se pueda tributar en este régimen.
- Los residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, o bien, las personas que generen ingresos en REFIPRES.
- Tampoco podrán tributar conforme a este régimen, quienes obtengan ingresos que se asimilen a salarios; o quienes obtengan ingresos por servicios personales independientes o por actividades empresariales, cuando se comuniquen a quien efectúa el pago, que se opta por pagar el impuesto bajo el capítulo de sueldos y salarios.

➤ AGAPES

Cuando sus ingresos provengan exclusivamente de estas actividades y lo efectivamente cobrado no exceda de \$900 mil en el ejercicio, no pagarán impuesto; a partir de la declaración anual en que excedan dicho monto, deberán pagar el impuesto conforme al RESICO.

➤ Periodos, fechas de pago y cálculo del impuesto

Se efectuarán pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, considerando el total de ingresos efectivamente cobrados conforme a los CFDI's, sin incluir el IVA; las tasas aplicables van del 1 al 2.5%. El pago anual se hará mediante declaración a presentar en el mes de abril del año siguiente, conforme a dichas tasas.

➤ Retención del impuesto

Cuando las personas morales realicen pagos a contribuyentes del RESICO, deberán retener el 1.25% del pago efectuado, sin considerar el IVA, proporcionando al contribuyente comprobante fiscal donde conste la retención; la persona moral hará el entero a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior y el monto retenido será acreditable contra el pago provisional de la persona

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

física.

➤ Participación de los trabajadores en las utilidades

Exclusivamente para estos efectos, se considerarán los ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio conforme a los CFDI's, disminuyéndose el importe de los pagos de servicios, por la adquisición de bienes o por su uso o goce temporal, efectivamente pagados, que sean estrictamente indispensables para la realización de las actividades sujetas al pago del impuesto; sí se les permitirá deducir las cantidades que serían no deducibles, por pagos efectuados por el contribuyente que sean ingresos exentos para el trabajador.

➤ Obligaciones

Solicitar su inscripción en el RFC y mantenerlo actualizado; contar con FIEL y buzón tributario activo; expedir CFDI's por todos sus ingresos efectivamente cobrados; obtener y conservar los CFDI's que amparen sus gastos e inversiones; efectuar las retenciones que procedan por el pago de salarios; y presentar los pagos provisionales mensuales y la declaración anual.

Si bien conforme a la Ley del ISR no se tendrá obligación de llevar contabilidad, consideramos que deberán hacerlo conforme a la Ley del IVA.

Como obligaciones adicionales, se tienen; encontrarse activos en el RFC; si se trata de reanudación de actividades, que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de \$3'500 mil; encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y no encontrarse en definitiva, en el listado de contribuyentes que realizaron operaciones inexistentes.

➤ Salida del régimen

Se dejará de tributar conforme a este Régimen y se deberá para el impuesto de conformidad con la Sección I "De las Personas físicas con actividades empresariales y profesionales" o con el Capítulo de arrendamiento, según corresponda, a partir del mes siguiente en que los ingresos rebasen la cantidad de \$3'500 mil; cuando se omita presentar tres o más pagos mensuales en un año de calendario, consecutivos o no, o cuando no se presente la declaración del ejercicio; y cuando se incumpla alguna de las obligaciones adicionales a que nos referimos en el párrafo anterior.

➤ Continuidad en el RIF

Mediante disposición transitoria se establece que quienes al 31 de agosto de 2021 estuvieron tributando en el RIF, podrán continuar haciéndolo durante el plazo que les restaba conforme a las disposiciones vigentes en 2021. Quienes ejerzan esta opción, deberán presentar aviso de

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

actualización de actividades a más tardar el 31 de enero de 2022; de no hacerlo, la autoridad realizará la actualización correspondiente ante el RFC, a fin de que tributen de conformidad con el RESICO.

b. Contabilidad de arrendadores

No tenían esa obligación quienes optaban por la “deducción ciega”; en lo sucesivo, deberán llevarla.

c. Limitante a la deducción de donativos

Además de los topes que ya se tenían para que las personas físicas deduzcan los donativos otorgados, se establece que el total de las deducciones personales (honorarios médicos, gastos de funerales, donativos, etc.), excepto las aportaciones a las cuentas de planes personales de retiro o las aportaciones complementarias de retiro, no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA (aproximadamente \$174 mil) o del 15% del total de los ingresos del contribuyente.

De los residentes en el extranjero

Ya se establecía que cuando un extranjero adquiere un bien inmueble a un precio inferior en más del 10% de su valor de avalúo, el diferencial se grava a la tasa del 25% sin deducción alguna y el pago lo debía realizar el propio residente en el extranjero; a partir de 2022, si el enajenante es residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, será él quien efectúe el pago de dicho impuesto.

De las entidades extranjeras controladas

Se precisa que no se deberá considerar ni el ajuste anual por inflación, ni las ganancias o pérdidas cambiarias que deriven de la fluctuación de la moneda extranjera, al momento de determinar los ingresos y el resultado fiscal de las entidades extranjeras ubicadas en REFIPRES.

De los estímulos fiscales

a. Cuentas especiales para el ahorro y seguros para el retiro

Las instituciones con las que se contraten deberán inscritas en el registro que al efecto lleve el SAT; la deducción máxima por este concepto continúa en \$152 mil.

b. Del Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

Se establece este nuevo régimen y, por ello, se deroga el denominado De la Opción de Acumulación de Ingresos por Personas Morales; las principales disposiciones del nuevo régimen, que es obligatorio mientras que el anterior era opcional, son:

➤ Sujetos

Las personas morales residentes en México que estén constituidas únicamente por personas físicas y cuyos ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de \$35 millones de pesos; si inician operaciones, cuando estimen que sus ingresos no excederán de dicho monto.

➤ No pueden tributar conforme a este capítulo:

Las personas morales en la que uno o varios de sus socios participen en otra sociedad de la cual tengan el control o sean partes relacionadas; tampoco las que operen a través de fideicomisos o asociaciones en participación, instituciones de crédito, régimen opcional, coordinados, AGAPES, no contribuyentes y las sociedades cooperativas de producción.

➤ Ingresos acumulables

Serán los efectivamente percibidos, o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones; en el caso de exportación de bienes, si el ingreso no se percibe efectivamente dentro de los doce meses siguientes al de enajenación, se deberá acumular el ingreso al consumarse dicho plazo.

➤ Deducciones autorizadas

Las mismas que para las demás personas morales, pero deducirán las compras efectuadas en lugar del costo de lo vendido; por lo que hace a la deducción por inversiones cuyo monto no exceda de \$3 millones, se prevén tasas superiores a las normales.

➤ Pagos provisionales

Serán mensuales y se calcularán restando de los ingresos efectivamente percibidos, las deducciones autorizadas efectivamente erogadas, la PTU pagada y las pérdidas pendientes de amortizar; al resultado se le aplicará la tasa del 30%.

➤ PTU

Se determinará en los términos del Título II de la Ley, no en función de lo efectivamente cobrado y erogado.

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

➤ Disposiciones transitorias

- Se deberá presentar aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones a más tardar el 31 de enero de 2022; si se omite, la autoridad podrá realizar la actualización.
- Los ingresos anteriores a 2022 que se hubieren acumulado en función a lo devengado, ya no se acumularán al momento del cobro; por lo tocante a las deducciones, no se considerarán las que ya se hubieren deducido y se paguen a partir de 2022.
- Los inventarios pendientes de deducir al 31 de diciembre de 2021, deberán seguirse aplicando conforme al costo de lo vendido, hasta agotarse.
- Las inversiones realizadas al 31 de diciembre de 2021, deberán seguirse deduciendo conforme a los porcentajes máximos que les correspondía. Por las inversiones realizadas entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2021, de manera poco clara se establece que por el ejercicio fiscal 2022 se podrán aplicar -en su caso- los nuevos porcentajes; consideramos que dichos porcentajes debieran aplicarse hasta agotar esas inversiones, no nada más por el ejercicio fiscal 2022.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Productos sujetos a la tasa el 0%

Se precisa que dicha tasa es aplicable a la enajenación de productos destinados tanto a la alimentación humana, como a la animal.

Por otra parte y argumentándose como propósito el apoyar a las mujeres de más escasos recursos, también se aplicará esta tasa a la enajenación de toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual.

Acreditamiento del impuesto

Con la clara finalidad de limitar el monto del impuesto acreditable, se define como actos o actividades no objeto de la Ley, aquellos que no se realicen en territorio nacional o los que realizándose no califiquen como objeto del impuesto, ambos supuestos en la medida en que el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones cuya obtención, implique gastos e inversiones respecto de las cuales se traslade el IVA o el mismo se pague en la importación;

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

dichos actos o actividades deberán incluirse dentro del total de ingresos obtenidos por el contribuyente para determinar la proporción del impuesto acreditable y, obviamente, el IVA cubierto identificado con los mismos, será no acreditable.

En lo tocante a la importación de mercancías, se establece como requisito adicional para acreditar el impuesto cubierto, que el pedimento de importación esté a nombre del contribuyente y en él conste el pago del impuesto.

Por último, en tratándose del acreditamiento del impuesto pagado en periodos preoperativos, se establece la obligación de informar al SAT el mes en el que se hayan iniciado las actividades, a fin de identificar el mes en el que se debe hacer el ajuste previsto para estos casos.

Contribuyentes del RIF

Dada la desaparición de dicho régimen, se derogan las disposiciones relativas; no obstante, mediante disposición transitoria se establece que quienes al 31 de agosto de 2021 hubieren estado tributando conforme al mismo, podrán continuar pagando sus impuestos bimestralmente y gozando de los estímulos que tal régimen les concedía, durante el plazo de permanencia que les restaba. Para estos efectos, deberán presentar aviso de actualización de actividades económicas a más tardar el 31 de enero de 2022; de no hacerlo, el SAT podrá realizar la actualización automática para que tributen en el RESICO.

Uso o goce temporal de bienes tangibles

Se entenderá que el mismo se concede en territorio nacional, cuando en el mismo se realice su uso o goce, independientemente del lugar en que se haga la entrega material del bien o se celebre el acto jurídico que le dé origen.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

En materia de bebidas alcohólicas

El marbete que deben llevar los envases que las contengan, cuando las bebidas no excedan de 5,000 mililitros, en lo sucesivo podrá ser físico o electrónico; el primero deberá ir adherido a los envases y el segundo se imprimirá del folio autorizado y entregado por el SAT y deberá constar en las etiquetas o contraetiquetas de dichos envases.

Por lo tocante a la facilidad que podrá establecer el SAT para no cumplir con la obligación de destruir los envases que contengan estas bebidas, como para la obligación de verificar con dispositivos móviles las lecturas de los códigos QR de los marbetes en presencia del consumidor final, se define como establecimiento de consumo final: las cantinas, bares, cervecerías, centros nocturnos, cabarets, restaurantes, hoteles, centros sociales, discotecas, loncherías, fondas, kermeses, ferias, espectáculos, bailes públicos, salones, banquetes,

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

casinos y todos aquellos en los que se realice la apertura de bebidas alcohólicas para su venta y consumo final.

Combustibles automotrices

Cuando la autoridad aduanera o fiscal detecte que se pretenden introducir a territorio nacional combustibles automotrices, respecto de los cuales se haya omitido total o parcialmente el impuesto, se aplicará la cuota que corresponda según el tipo de combustible de que se trate, sin perjuicio de las sanciones administrativas y penales que procedan. En este y en cualquier caso en que se advierta la omisión del impuesto por este tipo de combustibles, se aplicarán las cuotas que correspondan, sin disminución alguna.

Contribuyentes del RIF

Al igual que ya expusimos en el apartado correlativo del IVA, también en materia del IEPS se permite a quienes hubieren estado tributando bajo este régimen al 31 de agosto de 2021, seguir pagando el impuesto y gozar de los estímulos que les correspondían por todo el periodo que les hubiere faltado de tributar bajo el mismo; para esos efectos, tendrán que informar al SAT a más tardar el 31 de enero de 2022, el ejercicio de esta opción.

IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Por lo que hace a los automóviles blindados, en lo sucesivo se deberá incluir el valor del material utilizado en el blindaje, para calcular el impuesto.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Disposiciones generales

a. Cambio de residencia fiscal

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México y que: 1) no presenten el aviso respectivo ante las autoridades fiscales, dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que sucederá el cambio de residencia; 2) no acrediten su nueva residencia fiscal; o 3) el cambio sea a un país calificado como REFIPRE, continuarán considerándose como residentes en territorio nacional durante ese ejercicio fiscal y los cinco siguientes.

b. Operaciones con el público en general

Ya no se considerarán como tales a aquéllas por las que se expidan comprobantes simplificados, sino cuando dichos comprobantes reúnan los requisitos que establezca el SAT.

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

c. Escisión y fusión de sociedades

Las autoridades fiscales podrán verificar si se tuvo razón de negocios para llevarlas a cabo, para lo cual podrán tomar en consideración las operaciones relevantes realizadas dentro de los cinco años anteriores y posteriores a su realización; si se careció de razón de negocios, se determinará el impuesto considerando como ingreso acumulable, la ganancia derivada de la fusión o escisión.

d. De la FIEL, de los CSD's y de los CFDI's

El SAT podrá negar a una persona moral el otorgamiento de la FIEL y de los CSD's para la expedición de CFDI's, si alguno de sus socios o accionistas que tenga el control efectivo de la solicitante, u otra persona moral de la cual dicho socio tenga el control efectivo, se ubica en alguno de los supuestos de irregularidad que para estos efectos se establecen.

Igualmente y en una política que nos parece sumamente preocupante, se establecen nuevos supuestos que facultan a las autoridades a restringir temporalmente o cancelar los CSD's, con toda la problemática que implica para un negocio en marcha una medida de esta naturaleza, que en ocasiones se utiliza indebidamente, como arma de presión por parte de la autoridad fiscal.

De los derechos y obligaciones de los contribuyentes

a. Solicitudes de devolución

En lo sucesivo todas estas solicitudes deberán presentar vía formato electrónico; anteriormente, dicho formato solo aplicaba cuando el saldo a favor superaba la cantidad de \$15,790.

En esta misma materia, si como consecuencia de una solicitud de devolución la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, deberá otorgarle al contribuyente un plazo de veinte días a partir de que surta efectos la notificación de la última acta parcial o del oficio de observaciones, a fin de que esté en posibilidad de desvirtuar los hechos u omisiones que le imputan; después de ello, se deberá emitir la resolución que corresponda en un plazo no mayor a veinte días hábiles.

b. Compensación en facultades de comprobación

Efectivo a partir del 1 de enero de 2023, los contribuyentes a los que se les esté practicando una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, podrán corregir su situación fiscal compensando las cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, contra las contribuciones omitidas y sus accesorios, siempre que esas

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

cantidades se hayan generado y declarado previamente a la solicitud y ésta se presente a partir del día siguiente al en que se levante la última acta parcial o de que surta efectos la notificación del oficio de observaciones y hasta dentro de los veinte días posteriores a aquél en el que concluya el plazo para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones o se levante el acta final, según corresponda.

c. Acreditamiento de los estímulos fiscales

Se precisa que su monto se acreditará contra el impuesto causado o contra el impuesto a cargo, según lo establezca el estímulo de que se trate.

d. Responsabilidad solidaria

Ya existía esta responsabilidad para los adquirentes de negociaciones; lo que ahora se hace es señalar (en nuestra opinión de manera ambigua en algunos casos) una serie de supuestos en que se considera que existe dicha adquisición de negociaciones, tales como identidad parcial o total de las personas que conforman su órgano de dirección de los trabajadores afiliados al IMSS, identidad en las marcas, patentes o derechos de autor, etc.

También se establece responsabilidad solidaria a las sociedades que no informen a las autoridades fiscales, la enajenación de acciones o títulos valor del contribuyente, efectuada entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

e. Del Registro Federal de Contribuyentes

En lo sucesivo, todos los mayores de edad deberán inscribirse en el mismo; de no tener actividad económica, lo harán bajo el rubro "Inscripción de personas físicas sin actividad económica".

Un nuevo medio de control de las autoridades, sin duda lo constituirá el aviso que deben presentar las personas morales informando el porcentaje de participación en su capital social de cada socio o accionista, su objeto social y especificando quién ejerce el control efectivo de las mismas.

En lo tocante a los avisos por cancelación o suspensión, se establecen nuevos supuestos en los cuales las autoridades fiscales podrán hacerlo de oficio; pero cuando sea el contribuyente quien solicite la cancelación por liquidación total de su activo o el cese total de sus operaciones, además de los requisitos que ya se contemplaban, se incluye el que se deberá contar con una opinión positiva respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social.

f. Controles volumétricos de hidrocarburos y petrolíferos

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

Las personas que fabriquen, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen dichos productos, deberán generar de forma diaria y mensual los reportes de información de controles volumétricos, especificándose los requisitos que deberán contener los mismos; los equipos y programas informáticos para llevarlos, los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como los dictámenes de laboratorio, deberán cumplir las características técnicas que establezca el SAT.

g. De los CFDI's

- ✓ Los contribuyentes que exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuando la misma sea a título gratuito, en lo sucesivo deberán expedirlos; antes debían solicitarlos.
- ✓ Quienes los expidan deberán tener obligaciones fiscales registradas ante el SAT y cumplir los requisitos que éste señale, inclusive por lo que hace a sus complementos y a su validación; adicionalmente, en lo sucesivo deberán contener el nombre o razón social del contribuyente que los expide, el nombre o razón social y el código postal del domicilio fiscal del receptor y la clave del uso que se les dará.
- ✓ Si se expiden CFDI's de egresos sin contar con la justificación y soporte documental que acredite las devoluciones, descuentos o bonificaciones, no podrán disminuirse de los comprobantes fiscales de ingresos.
- ✓ Los que se expidan para amparar el transporte de mercancías (carta porte), deberán en lo sucesivo también amparar su legal tenencia y estancia durante el mismo.
- ✓ Cuando exista discrepancia de los bienes, mercancías, servicio o el uso o goce señalados en los CFDI's, respecto de la actividad económica que el contribuyente tenga registrada ante el RFC, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente; si éste se encuentra inconforme con dicha actualización, podrá instaurar un procedimiento aclaratorio.
- ✓ Salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor, los CFDI's solo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan.

h. Obligación de dictaminar los estados financieros

Nuevamente se vuelve a hacer obligatorio el dictamen de los estados financieros por contador

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

público inscrito (antes contador público autorizado), para las personas morales que tributen conforme al Título II de la LISR y cuyos ingresos acumulables del ejercicio fiscal inmediato anterior sean iguales o superiores a \$1,650'490,600, así como aquellas que al cierre de dicho ejercicio tengan acciones cotizadas en bolsa de valores entre el gran público inversionista.

i. Condicionante de actuación a las instituciones financieras

Deberán cumplir los procedimientos para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información requerida por el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, o por las disposiciones fiscales.

j. Regulación del beneficiario controlador

Las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, así como las partes contratantes en el caso de cualquier otra figura jurídica, están obligadas a obtener y conservar como parte de su contabilidad, así como proporcionar al SAT cuando éste lo requiera, la información fidedigna, completa y actualizada de sus beneficiarios controladores, definiéndose lo que debe entenderse por *beneficiario controlador*. Los notarios o personas que intervengan en la celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de dichas personas, así como los integrantes del sistema financiero tratándose de la información relativa a cuentas financieras, deberán obtener la información para identificar a dichos beneficiarios y a comprobar su identidad.

Cualquier autoridad, ente público federal, estatal o municipal, organismos autónomos, partidos políticos o cualquier persona o figura jurídica que reciba y ejerza recursos públicos, no podrá contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública, con quienes incumplan sus obligaciones relativas a dicha identificación.

Para quien incumpla con las obligaciones a que nos hemos referido, se establecen sanciones que van de los \$500 mil a los \$2 millones.

De las facultades de las autoridades fiscales

a. Operaciones entre partes relacionadas

Las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de operaciones exclusivamente para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas; tal determinación deberá fundarse y motivarse dentro del procedimiento de verificación y atribuírsele esta característica al momento de emitir el oficio liquidador.

Por otra parte, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para determinar que

estas operaciones se realizaron bajo las mismas condiciones que se hubieran realizado entre partes independientes en operaciones comparables, se amplía a dos meses (antes veinte días) el plazo con el que cuenta el contribuyente para desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputen.

b. Nuevas obligaciones del CPI

Si el dictaminador tiene conocimiento de que el contribuyente incumplió con las disposiciones fiscales o aduaneras o que realizó alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito, excepto la clasificación arancelaria de mercancías, deberá informarlo al SAT.

c. Hidrocarburos o petrolíferos

Se establecen diversos supuestos que facultan a las autoridades fiscales a determinar presuntivamente la utilidad fiscal de las personas que los fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen, tales como el no contar con los controles volumétricos, no enviar los reportes de información sobre los mismos, no contar con los equipos y programas informáticos para estos efectos o alterarlos, etc.

Igualmente, se presumirá que estos productos fueron enajenados por la diferencia existente entre el registro de su recepción y el registro de su entrega.

d. Secreto fiscal

No resultará aplicable respecto de contribuyentes que no hayan desvirtuado o subsanado las irregularidades que motivaron la restricción de sus CSD's, la presunción de que emitieron CFDI's amparando operaciones inexistentes o la de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales.

e. Acuerdos conclusivos

El plazo para concluirlos no podrá exceder de doce meses a partir de que se presente la solicitud ante la PRODECON; por las solicitudes que se hubieren presentado antes del 1 de enero de 2022, el plazo se computará a partir de dicha fecha.

De las infracciones y delitos fiscales

a. Relacionadas con los CFDI's

A quien emita por error un CFDI, lo haya emitido sin causa para ello o lo cancele fuera del plazo establecido, se le impondrá una multa del 5 al 10% del monto de cada comprobante fiscal. Si el

CFDI se expidió amparando una operación inexistente, la multa será del 55 al 75% del monto del comprobante fiscal y se aumentará por un monto del 100 al 150% de las cantidades del cohecho o del valor de las dádivas ofrecidas con motivo del cohecho, cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el contribuyente fue condenado penalmente por la misma causa, por sentencia firme.

Por último, se impondrán multas de \$400 a \$600 por cada CFDI que se emita sin contar con los complementos que se determinen mediante reglas de carácter general.

b. A las instituciones financieras

Se incrementan sustancialmente las sanciones aplicables a estas instituciones que no proporcionen correcta y oportunamente la información relativa a sus cuentahabientes residentes en el extranjero, así como a las que no implementen efectivamente y cumplan con el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 1974.

c. Marbetes, precintos y envases de bebidas alcohólicas

Por cada ocasión en que no se realice la lectura del código QR del marbete en presencia del consumidor final, se establecen sanciones de \$20 a \$50 mil; y de \$50 a \$100 mil por producir más de una vez, los folios electrónicos autorizados para la impresión de marbetes digitales. Adicionalmente, el SAT podrá cancelar los folios de los marbetes o precintos si el contribuyente hace uso diferente o incorrecto de ellos, no acredita su adquisición legal o incumple las medidas sanitarias en materia de bebidas alcohólicas.

d. Relativas al dictamen sobre estados financieros

Al contribuyente que no presente el dictamen sobre sus estados financieros o lo haga fuera de plazo, se le podrá imponer multa de \$13,490 a \$134,840; y al CPI se le podrá suspender su registro por un periodo de tres años, si no observa la omisión de contribuciones, ésta es detectada por la autoridad y la resolución emitida al efecto queda firme.

Lo que nos parece sumamente preocupante y controversial, es que se establece responsabilidad de encubrimiento de un delito fiscal si el CPI, derivado de la elaboración de su dictamen, tiene conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito y no lo informa así a las autoridades fiscales. Cabe destacar que el CPI ya no podrá aducir como excluyente de responsabilidad, que su dictamen lo elaboró de conformidad con las normas de auditoría.

e. Traslado de mercancías sin CFDI y Carta Porte

Se presumirá como delito de contrabando, con pena de tres a seis años de prisión, el traslado

de bienes o mercancías en territorio nacional sin el CFDI de tipo ingreso o de traslado, según corresponda, con el Complemento Carta Porte incorporado; esta medida por una parte la consideramos excesiva y, por otra, creemos que se prestará para extorsionar a quien se ubique en esa situación. Debemos estar conscientes que quienes más probablemente estén incurriendo en esa situación, serán los pequeños empresarios; pero ello derivado más por desconocimiento de las disposiciones aplicables y por falta de una adecuada asesoría, que porque realmente estén cometiendo un delito.

f. Simulación de prestación de servicios profesionales

A quien simule este tipo de servicios respecto de sus trabajadores, para con ello pretender beneficiarse de las disposiciones del nuevo Régimen Simplificado de Confianza, se le podrá imputar el delito de defraudación fiscal calificada.

g. Delitos relacionados con los hidrocarburos y petrolíferos

Se incrementa la lista de supuestos que se consideran delitos relacionados con el manejo de estos productos, a los que les aplican penas de 3 a 8 años de prisión; adicionalmente se tipifican como delitos, pero estos con penas de 6 a 12 años de prisión, a quienes enajenen hidrocarburos y petrolíferos de procedencia ilícita.

De los procedimientos administrativos

a. Notificaciones por estrado

Se elimina la obligación de que la autoridad fiscal fije el documento que pretende notificar, en los estrados de la propia autoridad emisora; ahora bastará publicarlo en su página electrónica durante un plazo de 10 días hábiles (antes eran 6).

b. Garantía del interés fiscal

Se tendrá obligación de otorgarla cuando se solicite el procedimiento de resolución de controversias previsto en los tratados para evitar la doble tributación.

c. Contribuyentes sujetos a concurso mercantil

Se elimina la condonación parcial de los créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que inició el procedimiento de dicho concurso.

d. Embargo de bienes por buzón tributario

La autoridad fiscal podrá notificar la declaratoria correspondiente tratándose del embargo de depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de dependencias públicas y de instituciones o empresas de reconocida solvencia, bienes inmuebles y bienes intangibles.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

a. Tasas de recargos

Continúan al 0.98% para el caso de prórroga y al 1.47% tratándose de mora; también se mantienen las aplicables a los pagos a plazos o diferidos (1.26% hasta 12 meses, 1.53% para más de 12 y hasta 24 y 1.82% para plazos superiores).

b. Estímulos fiscales

Continúan vigentes la mayoría de los estímulos que se han venido otorgando anualmente.

c. Derecho de trámite aduanero

Se mantiene la exención respecto del pago del mismo, que se cause por la importación de gas natural.

d. Tasa de retención de intereses

Se reduce del 0.97% al 0.08%, la tasa de retención anual del ISR que deben efectuar las instituciones que componen el sistema financiero, cuando paguen intereses.

e. Contribuyentes del RIF

Consecuencia de la derogación de dicho régimen, se deroga el estímulo que el mismo establecía para las personas físicas que tributaban en el mismo, consistente en pagar el IVA y el IEPS aplicando al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas, los porcentajes reducidos que se establecían por giro o actividad, así como también se elimina la reducción de dichos impuestos por las operaciones realizadas con el público en general.

Como comentamos en los apartados de IVA y de IEPS, mediante disposición transitoria contenida en la LISR, se establece que quienes hubieren tributado conforme a dicho régimen al 31 de agosto de 2021, podrán continuar aplicando las disposiciones del RIF durante el tiempo que les restaba para ello, siempre y cuando presenten aviso de actualización de actividades

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

económicas y obligaciones a más tardar el 31 de enero de 2022.

A continuación comentaremos con un poco de mayor amplitud estas y otras reformas, sujetándonos al siguiente

ÍNDICE

	Página
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
DISPOSICIONES GENERALES	
Beneficio de los tratados para evitar la doble tributación	1
Integrantes del Sistema Financiero	1
Determinación de la ganancia o pérdida cambiaria	1
DE LAS PERSONAS MORALES	
Créditos respaldados	1
Disminución de pagos provisionales	1
De los ingresos	
Desmembramiento de la nuda propiedad y el usufructo de un bien	1
Reestructuración de sociedades	2
De las deducciones	
De los requisitos de las deducciones	3
De las inversiones	
Monto original de la inversión	3
Activos que dejan de ser útiles	4
Concepto de inversiones	4
De las Instituciones de Crédito	
Depósitos en efectivo	4
De las pérdidas	
Nuevas limitantes para la amortización de pérdidas	4

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras 4

De las obligaciones de las personas morales 5

DE LAS PERSONAS FISICAS

Operaciones con partes relacionadas 6

Ingresos asimilados a salarios 6

Actividades empresariales y profesionales 6

Régimen simplificado de confianza (RESICO) 6

Contabilidad arrendadores 10

Limitante a la deducción de donativos 11

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Operaciones con partes relacionadas 11

Enajenaciones a menos del valor de avalúo 11

DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS

Cambio de denominación del título 11

Efectos cambiarios e inflacionarios en REFIPRES 11

De las empresas multinacionales 12

DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

Cuentas especiales para el ahorro y seguros para el retiro 12

De la opción de acumulación de ingresos por Personas Morales 13

Del régimen simplificado de confianza de Personas Morales 13

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Alimentos para animales 15

Productos higiénicos para gestión menstrual 15

Actos o actividades no objeto del impuesto 15

Acreditamiento del IVA en importaciones 15

Obligaciones en período preoperativo 15

Contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) 16

De la prestación de servicios digitales 16

Uso o goce temporal de bienes tangibles 16

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS	
Importación de combustibles automotrices	16
Marbete electrónico para bebidas alcohólicas	16
Establecimiento de consumo final	16
Combustibles automotrices	17
Contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal	17
Alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables	17
Códigos de seguridad	17

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS	
Automóviles blindados	17

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

DISPOSICIONES GENERALES	
Cambio de residencia fiscal	18
Computo de plazos	18
Definición de operaciones con público en general	18
Escisión y fusión de sociedades	18
Regalías por derechos a la imagen	19
Actualización del medio de publicación del DOF	19
De la FIEL, de los CSD's y de los CFD's	20

DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES	
Reducción de recargos	21
Solicitudes de devolución	21
Compensación de facultades de comprobación	22
Acreditamiento de los estímulos fiscales	22
Responsabilidad solidaria	23
Del Registro Federal de Contribuyentes	23
Controles volumétricos de hidrocarburos y petrolíferos	24
De los CFDI's	24
Plazo para conservar la contabilidad de instituciones financieras	25
Reorganizaciones y reestructuras corporativas	26
Obligación de dictaminar estados financieros	26
Condicionante de actuación a las instituciones financieras	26
Regulación del beneficio controlador	26

Visite nuestra página Web www.ruvicia.com

Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales	28
Informe sobre la situación fiscal	28

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Simulación de actos jurídicos	28
Verificación de obligaciones entre partes relacionadas	29
Conclusión anticipada de visitas por dictamen fiscal	29
Revisión secuencial	29
Nuevas obligaciones de CPI	29
Determinación presuntiva de la utilidad fiscal	29
Presunción de que los hidrocarburos o petrolíferos faltantes en inventario se enajenaron	31
Caducidad de las facultades de comprobación	31
Secreto fiscal	31
Operaciones inexistentes	31
De los acuerdos conclusivos	31

DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

De las Infracciones y sanciones	32
De los delitos fiscales	34

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Notificación por estrados	35
Garantía del interés fiscal	35
Contribuyentes sujetos a concurso mercantil	36
Embargo de bienes por buzón tributario	36

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

Tasas de Recargos	36
Estímulos fiscales	36
Derecho de trámite aduanero	37
Tasa de retención de intereses	37
Régimen de Incorporación Fiscal	37

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DISPOSICIONES GENERALES

Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación

A fin de gozar de dichos beneficios, se establece como nuevo requisito que si el contribuyente de que se trate está obligado a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público, se presente el dictamen respectivo.

Integrantes del Sistema Financiero

Se le otorga la facultad a el SAT, para emitir reglas de carácter general en el sentido de interpretar adecuadamente quiénes califican como integrantes de dicho sistema.

Determinación de la ganancia o pérdida cambiaria

Con la finalidad de evitar que los contribuyentes determinen ingresos menores por este concepto, se establece que las utilidades cambiarias no podrán ser menores de las que se obtendrían de aplicar el tipo de cambio para solventar obligaciones en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana, establecido por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación. Por lo tocante a las pérdidas cambiarias y a fin de que los contribuyentes no deduzcan cantidades mayores, para su determinación se hará la misma comparación.

DE LAS PERSONAS MORALES

Créditos respaldados

También se les atribuirá dicho carácter a las operaciones de financiamiento entre partes relacionadas, de las que deriven intereses a cargo de personas morales o establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando dichas operaciones carezcan de una razón de negocios; consecuentemente, en dichos casos los intereses cubiertos tendrán para efectos fiscales, la naturaleza de dividendos.

Disminución de Pagos provisionales

En lo sucesivo, en lugar de solicitar la disminución de los pagos provisionales, se deberá solicitar la aplicación de un coeficiente de utilidad menor; y cuando resulte que el pago provisional se hizo en cantidad menor a la que correspondía, se deberá presentar declaración complementaria por los meses de que se trate.

Desmembramiento de la nuda propiedad y el usufructo de un bien

- a. Ingreso acumulable al consolidarse nuevamente la propiedad plena

Se argumenta en la exposición de motivos, que las autoridades fiscales han detectado que algunos contribuyentes desmiembran los atributos de la propiedad, enajenando solo la nuda propiedad y reservándose el usufructo; y que cuando se consolidan estos atributos y se vuelve a tener la propiedad plena, no se acumula cantidad alguna. En virtud de ello, se establece que cuando se consoliden nuevamente la nuda propiedad y el usufructo de un bien, se deberá considerar como ingreso acumulable, el

valor del derecho de usufructo que se determine en el avalúo que se deberá practicar por persona autorizada al momento de la consolidación. El nudo propietario deberá realizar dicho avalúo, acumular el ingreso y presentar la declaración correspondiente.

Adicionalmente, los fedatarios públicos ante los que se haya otorgado la escritura pública mediante la cual se llevó a cabo la operación de desmembramiento de los atributos de la propiedad, están obligados a informar sobre dicha situación a la autoridad fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se realice la operación referida, a través de declaración, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Sobre el particular, es nuestra opinión que al consolidarse nuevamente la propiedad no existe ingreso alguno, puesto que el costo que se pagó por la adquisición de la nuda propiedad, lleva implícito el derecho a que en un futuro se consolide la propiedad plena del bien; adicionalmente, para valuar el derecho de usufructo se requiere un elemento indispensable, que es el tiempo por el que se concede el usufructo, pero ese elemento ya no existe al consolidarse la propiedad plena, por lo que consideramos que técnicamente, no se tendrán los elementos necesarios para llevar a cabo dicha valuación.

Como mencionaremos más adelante al tratar lo relativo a las inversiones, cuando se esté en el supuesto de considerar que existe un ingreso al consolidarse la propiedad plena y el bien de que se trate sea inmueble, dicho monto se considerará como activo fijo sujeto a depreciación; sin embargo, no se contempla qué sucede

cuando el bien respecto del que se consolida la propiedad, sea un bien mueble.

b. Determinación de la ganancia al enajenarse solo la nuda propiedad o el usufructo

Cuando se enajene únicamente el usufructo o la nuda propiedad de un bien, se precisa que la ganancia se determinará restando del precio obtenido, el monto original de la inversión en la proporción del precio que corresponda al atributo transmitido, conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

Reestructuración de sociedades

Con el objeto de garantizar que la plusvalía de las acciones respecto de las cuales se autorizó su enajenación al costo fiscal se grave en México, se limita el beneficio de realizar enajenaciones de acciones a costo fiscal, sólo a las sociedades **residentes** en México, pertenecientes a un mismo grupo; actualmente, este beneficio aplica en la reestructuración de sociedades **constituidas** en México.

Ahora bien, con el propósito de que la reestructuración corporativa no tenga propósitos de elusión fiscal, se adicionan requisitos adicionales a los ya establecidos, entre los que destaca el señalar las operaciones relevantes que se relacionan con la reestructuración, dentro los 5 años inmediatos anteriores a la presentación de la solicitud. Y si la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, detecta que la reestructuración carece de razón de negocios, quedará sin efectos la

autorización concedida y se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones.

De los requisitos de las deducciones

- a. Adquisición de combustible para vehículos marítimos, aéreos y terrestres

Se incorpora como requisito que en el comprobante fiscal conste la información del permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible y que dicho permiso no se encuentre suspendido al momento de la expedición del comprobante fiscal.

- b. Pagos por asistencia técnica, transferencia de tecnología o regalías

Cuando su prestación sea a través de terceros, sólo procederá la deducibilidad cuando se trate de prestación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, en los términos del artículo 15-D, tercer párrafo del CFF.

- c. Créditos incobrables

Se adicionan requisitos para la deducción de aquellos cuya suerte principal, al día de su vencimiento, sea mayor a treinta mil unidades de inversión; actualmente basta el haber presentado la demanda ante la autoridad judicial o el que se haya iniciado el procedimiento arbitral para su cobro, pero en lo sucesivo se requerirá obtener resolución definitiva emitida por autoridad competente con la que se compruebe haber agotado las gestiones de cobro o que fue imposible la ejecución de la resolución favorable; adicionalmente, a requerimiento

deberán proporcionar a las autoridades fiscales la información proporcionada por el contribuyente a las sociedades de información crediticia.

- d. Capitalización delgada

Los contribuyentes que ejerzan la opción de determinar el capital contable del ejercicio, sumando saldos iniciales y finales de la CUCA, CUFIN y CUFINRE, deberán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que no hayan sido consideradas en la determinación del resultado fiscal; adicionalmente se establece que no podrá ejercerse esta opción, cuando el capital determinado conforme a la misma, sea superior al 20% del capital contable del ejercicio de que se trate, excepto cuando en el ejercicio de facultades de la autoridad, el contribuyente acredite que las situaciones que provocan la diferencia entre dichas cantidades tiene una razón de negocios y demuestre que la integración de sus cuentas de CUCA, CUFIN, CUFINRE y las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, tienen el soporte correspondiente.

Respecto de la posibilidad de no incluir dentro de las deudas aquellas contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva para la generación de energía eléctrica, se establece que sólo podrá ejercerla el titular del documento expedido por la autoridad competente conforme a la ley de la materia. Y esa misma posibilidad, en lo tocante a las sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas (SOFOMES ENR), no podrá ejercerse cuando se realicen actividades preponderantemente con partes relacionadas.

Monto original de la inversión

Se adicionan como conceptos que deben integrarse al monto original de la inversión, las erogaciones por preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje y entrega, así como las relativas a los servicios contratados para que la inversión funcione.

Activos que dejan de ser útiles

Tocante a las inversiones parcialmente deducibles o no deducibles en su totalidad, cuando dejan de ser útiles para la obtención de los ingresos, se adiciona la obligación de mantener sin deducción un peso en sus registros y presentar aviso ante las autoridades fiscales; para las inversiones deducibles ya existía dicha obligación.

Concepto de inversiones

Acorde a las modificaciones realizadas en materia de ingresos por la adquisición del derecho de usufructo, se establece que cuando dicha adquisición verse sobre un bien inmueble, éste se considerara como activo fijo, deduciéndose a la tasa del 5% anual.

Depósitos en efectivo en instituciones de crédito

La información que deben presentar las instituciones de crédito cuando los depósitos en efectivo de un mismo contribuyente superen la cantidad de \$15,000.00 mensuales, así como respecto de todas las adquisiciones en efectivo de cheques de caja, se hará en lo sucesivo mensualmente; hasta 2021, esta obligación se cumplía de manera anual, a más tardar el 15 de febrero

del año siguiente al en que se realizaron tales depósitos o adquisiciones.

Nuevas limitantes para la amortización de pérdidas

En el caso de escisión de sociedades, la división de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir sólo se hará entre las sociedades escidentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro, lo cual se deberá acreditar en el ejercicio de facultades de comprobación.

En lo tocante a fusión de sociedades, las limitantes ya existentes para cuando cambian los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales, se adicionan nuevos supuestos para asumir que existió dicho cambio: que cambien los tenedores - directos o indirectos- de los derechos que permitan imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes; de los derechos que permitan dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de la sociedad; y que con posterioridad a la fusión, la sociedad de que se trate y su socio o accionista persona moral, dejen de consolidar sus estados financieros.

Para estos efectos, cuando se celebren acuerdos o actos jurídicos que sujeten el cambio de los socios o accionistas a una condición suspensiva o termino, se considerará que dicho cambio se efectúa desde el momento de celebración del acto.

Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

En virtud de que las personas físicas que realicen actividades agrícolas ganaderas, silvícolas o pesqueras (AGAPES), migrarán al nuevo Régimen Simplificado de Confianza, se eliminan las diversas disposiciones que a ellas aludían. Mediante disposición transitoria se prevé que aquellas que venían tributando en el régimen de AGAPES y que opten por tributar en el nuevo régimen, deberán aplicar a más tardar dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigor del Decreto de reformas, los acreditamientos y deducciones, así como solicitar la devolución de los saldos a favor, que tuvieran pendientes.

De las obligaciones de las personas morales

a. Operaciones entre partes relacionadas

Se hace extensiva a las operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México, la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren que sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables (estudio de precios de transferencia). La documentación e información de estas operaciones, deberá registrarse en la contabilidad, identificando que se trata de operaciones con partes relacionadas.

El plazo para presentar la información de operaciones con partes relacionadas se amplía al 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate; actualmente, dicha información

debe presentarse conjuntamente con la declaración anual.

b. Enajenación de acciones efectuada entre residentes en el extranjero

Se adiciona como obligación, el presentar un aviso al SAT respecto de la enajenación de acciones emitidas por el contribuyente, efectuada entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México; dicha información deberá presentarse a través de los medios y formatos autorizados, a más tardar durante el mes siguiente a la fecha en que ocurra la operación. Si no se cumple con dicha obligación, el emisor de las acciones será responsable solidario en el cálculo y entero del impuesto correspondiente al residente en el extranjero.

c. Contribuyentes obligados a dictaminarse

La obligación que ya se establecía para los contribuyentes que optaban por hacer dictaminar sus estados financieros para fines fiscales, en el sentido de presentar las declaraciones anuales informativas de partes relacionadas, se hace extensiva a quienes ahora se encuentran obligados a dictaminarse. Los plazos siguen siendo los mismos (a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio posterior al que correspondan dichas declaraciones), excepto por lo que hace a la declaración informativa local de partes relacionadas, que se anticipa al 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio fiscal por el que se informa.

d. Determinación de la Utilidad Fiscal Neta

Se corrige el error que se contenía en el texto de Ley, en el sentido de que para determinar el monto de la UFIN se debía restar del Resultado Fiscal, la PTU pagada en el ejercicio; esto porque al determinar dicho Resultado Fiscal es necesario disminuir el monto de la PTU pagada, lo que originaba un doble efecto. Cabe mencionar que la autoridad fiscal estaba plenamente consciente de esta duplicidad, por lo que había emitido el criterio normativo 36/ISR para eliminarla.

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Operaciones con partes relacionadas

Al igual que las personas morales, al determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas en operaciones celebradas con partes relacionadas, además de considerar los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, deberán atender también a los márgenes de utilidad.

Ingresos asimilados a salarios

Ya se contemplaba en Ley que cuando la suma de los ingresos percibidos en el ejercicio por servicios proporcionados preponderantemente a un prestatario en las instalaciones de este último, por servicios personales independientes y por actividades empresariales, cuando en los dos últimos casos se comunique a la persona que efectúa el pago que se opta por pagar el impuesto bajo el Capítulo de sueldos y salarios, excedieran la cantidad de \$75'000,000 en un ejercicio, se debería pagar el impuesto de conformidad con las

disposiciones que correspondan del Título de Personas Físicas a partir del año siguiente a aquel en el que se exceda dicho monto; ahora se precisa que el impuesto se deberá calcular y pagar conforme a la Sección I "De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales".

De no pagarse así el impuesto, la autoridad actualizará las actividades económicas y obligaciones del contribuyente al régimen fiscal correspondiente; los contribuyentes inconformes con dicha actualización, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general.

Actividades empresariales y profesionales

- Se elimina la excepción de no llevar contabilidad para las personas cuyos ingresos del ejercicio no rebasen la cantidad de \$2'000,000, toda vez que conforme al nuevo Régimen Simplificado de Confianza, no se tendrá dicha obligación.
- Se amplía al 15 de mayo del año siguiente, la fecha límite para presentar la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior; anteriormente se presentaba conjuntamente con la declaración de dicho ejercicio.

Régimen simplificado de confianza (RESICO)

Se elimina el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y se crea este nuevo Régimen, argumentando que prevé una máxima simplificación a efecto de que la

determinación y pago del impuesto sea accesible a los contribuyentes sin necesidad del apoyo de terceros, utilizando como principal eje el CFDI, con lo que se logra la automatización del cálculo y se disminuye la carga administrativa. Las principales características de este nuevo Régimen, son:

a. Sujetos del impuesto

Lo serán las personas físicas que únicamente realicen 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 \$3'500,000. Mediante disposición transitoria se establece que quienes opten por tributar en este Régimen a partir de 2022, considerarán como ingresos del ejercicio inmediato anterior los correspondientes al ejercicio 2019; consideramos que el hecho de remitir a los ingresos del ejercicio fiscal 2019, obedece a que los ingresos de los ejercicios fiscales 2020 y 2021 pueden estar afectados por la pandemia.

Quienes inicien actividades podrán tributar conforme al RESICO, en la medida en que estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán el límite de referencia; también podrán hacerlo quienes adicionalmente obtengan ingresos por sueldos, salarios e intereses, siempre que la suma de todos ellos no excedan del límite señalado.

b. Contribuyentes excluidos

No podrán tributar en el RESICO, las personas físicas que:

- Sean socios, accionistas o integrantes de personas morales, o cuando sean partes relacionadas. Obviamente deberán publicarse reglas al respecto, puesto que literalmente se está limitando a las personas que sean accionistas v.gr. de un club deportivo, lo cual no creemos sea la intención; igual, para definir con precisión qué debe entenderse por partes relacionadas para estos efectos.
- Sean residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país.
- Cuenten con ingresos sujetos a REFIPRES.
- Perciban ingresos que se asimilen a salarios por honorarios a miembros de consejos directivos, a administradores, comisarios y gerentes generales; por servicios proporcionados preponderantemente a un prestatario en las instalaciones de este último; por servicios personales independientes y por actividades empresariales, cuando en los últimos dos casos se comunique a la persona que efectúa el pago que se opta por pagar el impuesto bajo el Capítulo de sueldos y salarios.

c. AGAPES

Quienes se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de \$900,000 efectivamente cobrados, no pagaran el impuesto por los

ingresos provenientes de dichas actividades; a partir de la declaración mensual que excedan dicho monto, deberán pagar el impuesto conforme a este Régimen, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Para tales efectos, se considera que se dedican exclusivamente a las actividades señaladas en el párrafo anterior, cuando el total de sus ingresos provenga de dichas actividades.

Agregado; y deberán proporcionar al contribuyente de que se trate el comprobante fiscal en el que conste el monto del impuesto retenido. La persona moral deberá enterar dicha retención a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda del pago; el impuesto retenido será acreditable contra el pago mensual a efectuar por las personas físicas.

d. Periodo, fechas de pago y cálculo del impuesto

El impuesto se calculará y pagará en forma mensual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, considerando el total de los ingresos que perciban por las actividades señaladas, amparados por los CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado y sin aplicar deducción alguna, a los cuales se aplicará la siguiente tabla:

Ingresos mensuales	Tasa
Hasta 25,000.00	1.00%
Hasta 50,000.00	1.10%
Hasta 83,333.33	1.50%
Hasta 208,333.33	2.00%
Hasta 3'500,00.00	2.50%

f. Declaración anual.

Deberán presentar declaración anual en el mes de abril del año siguiente al que corresponda la declaración, considerando el total de ingresos que perciban por las actividades sujetas al Régimen y estén amparados por los CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, y sin aplicar deducción alguna conforme a la siguiente tabla:

Ingresos anuales	Tasa
Hasta 300,000.00	1.00%
Hasta 600,000.00	1.10%
Hasta 1'000,000.00	1.50%
Hasta 2'500,000.00	2.00%
Hasta 3'500,00.00	2.50%

e. Retención del impuesto

Cuando los contribuyentes realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas morales, éstas deberán retener el monto que resulte de aplicar la tasa del 1.25% sobre los pagos efectuados en el mes, sin considerar el Impuesto al Valor

A la cantidad que resulte, se le podrá disminuir el Impuesto sobre la Renta pagado en las declaraciones mensuales y, en su caso, el que les hubieran retenido.

g. Participación de los trabajadores en las utilidades

La renta gravable para estos efectos se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos del ejercicio efectivamente

cobrados y amparados por CFDI's, que correspondan a las actividades por las que deba determinarse la utilidad, el importe de los pagos de servicios y la adquisición de bienes o del uso o goce temporal de bienes, efectivamente pagados en el mismo ejercicio y estrictamente indispensables para la realización de las actividades por las que se deba calcular la utilidad, así como el importe no deducible de los pagos efectuados por el contribuyente que a su vez sean exentos para el trabajador.

h. Obligaciones

- Solicitar su inscripción en el RFC y mantenerlo actualizado.
- Contar con firma electrónica avanzada y buzón tributario activo.
- Contar con CFDI por la totalidad de sus ingresos efectivamente cobrados.
- Obtener y conservar CFDI que amparen sus gastos e inversiones.
- Expedir y entregar a sus clientes CFDI por las operaciones que realicen con los mismos; si no se les solicita la expedición del CFDI, deberán expedir un comprobante global por las operaciones realizadas con el público en general, mismo que sólo podrá ser cancelado en el mes en que se emitió. Si la autoridad detecta que el contribuyente percibió ingresos sin emitir los comprobantes fiscales correspondientes, dicho contribuyente dejará de tributar en términos de este Régimen.
- Tratándose de erogaciones por salarios, deberán efectuar las retenciones y entero correspondientes.

- Presentar los pagos mensuales y su declaración anual, en términos de este Régimen.

Cabe mencionar que conforme a la Ley del ISR no se establece la obligación de que los contribuyentes del RESICO estén obligados a llevar contabilidad, mas consideramos que sí se tendrá dicha obligación en función de la Ley del IVA.

i. Obligaciones adicionales.

- Encontrarse activos en el RFC.
- En el caso de reanudación de actividades, que en el ejercicio inmediato anterior, los ingresos amparados en CFDI no hayan excedido de \$3'500,000.00
- Encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales).
- No encontrarse en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputaron y por tanto, se encuentran en forma definitiva en la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos.

j. Delito de defraudación fiscal.

Se considera que se actualiza dicha hipótesis, cuando los contribuyentes cancelen los CFDI's, aún y cuando los receptores hayan dado efectos fiscales a los mismos; si bien la redacción es confusa, interpretamos que la comisión del delito sólo se dará si se cancela un CFDI al que el receptor le hubiere dado efectos fiscales.

k. Salida del Régimen.

Los contribuyentes dejarán de tributar en este Régimen, debiendo pagar el impuesto de conformidad con la Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” o con el Capítulo de arrendamiento, según corresponda, cuando suceda alguno de los siguientes supuestos:

- A partir del mes siguiente de que los ingresos a que se refiere este Régimen, excedan de \$3'500,000 en cualquier momento del año de tributación.
- Omitan presentar tres o más pagos mensuales en un año calendario consecutivos o no, o bien, no presenten su declaración anual.
- Incumplan con alguna de las obligaciones señaladas en el inciso i del presente apartado.

Cuando los contribuyentes dejen de tributar en este Régimen por incumplimiento de sus obligaciones fiscales, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos del mismo; si su salida obedeció a que se excedió el límite de ingresos, se podrá volver a tributar conforme al mismo cuando los obtenidos en el ejercicio inmediato anterior a aquél de que se trate, no excedan dicho límite y adicionalmente, hayan estado al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

l. Suspensión en el RFC.

Transcurrido un ejercicio sin que el contribuyente emita comprobantes fiscales y no haya presentado pago mensual alguno, así como tampoco la declaración anual, la autoridad podrá suspenderlo en el RFC, respecto de las actividades a que se refiere este Régimen, sin perjuicio del ejercicio de facultades de comprobación.

m. No aplicación de otros estímulos.

Los contribuyentes que tributen en este régimen, no podrán aplicar conjuntamente otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos.

n. Continuidad en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que al 31 de agosto de 2021 estuvieron tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal, a partir del 1 de enero de 2022 podrán continuar pagando sus impuestos de conformidad con el RIF durante el plazo restante de permanencia a que se refieren las disposiciones que contienen el mismo, vigentes hasta 2021. Quienes ejerzan esta opción deberán presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT a más tardar el 31 de enero de 2022; caso en contrario, la autoridad podrá realizar la actualización correspondiente en el RFC a efecto de que dichos contribuyentes tributen de conformidad con el Régimen Simplificado de Confianza.

Contabilidad arrendadores

Se elimina la excepción de llevar contabilidad para los arrendadores que hayan optado por la deducción opcional, por lo que en lo sucesivo todos los contribuyentes que tributen en el Capítulo de arrendamiento deberán llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Limitante a la deducción de donativos

Una medida que sin duda afectará a diversas instituciones de asistencia y de beneficencia y que fue ampliamente criticada en los medios de comunicación, es la tocante a imponer un nuevo límite a la deducibilidad de los donativos otorgados por personas físicas. Hasta 2021 la deducibilidad está topada al 7% de la base impositiva del donante, antes de efectuar las deducciones personales y las deducciones previstas en el apartado de estímulos fiscales; a partir de 2022 ese límite subsiste, pero además se establece que el total de las deducciones personales (honorarios médicos, gastos de funerales, donativos, etc., excepto aportaciones a las cuentas de planes personales de retiro o las aportaciones complementarias de retiro) no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA (aproximadamente \$174 mil) o del 15% del total de los ingresos del contribuyente.

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Operaciones con partes relacionadas

Los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, también estarán obligados a determinar sus ingresos,

ganancias, utilidades y deducciones, cuando realicen operaciones con partes relacionadas, considerando los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad que se hubieran tenido con partes independientes en operaciones comparables.

Enajenaciones a menos del valor de avalúo

Ya se contemplaba que cuando un extranjero adquiere un bien inmueble a un precio inferior en más del 10% de su valor de avalúo, el diferencial se grava para el residente en el extranjero a la tasa del 25% sin deducción alguna, debiendo hacer el entero dicho residente en el extranjero mediante declaración a presentar dentro de los quince días siguientes a la notificación realizada por las autoridades fiscales; a partir de 2022 esa disposición continúa, pero se establece que si el enajenante es residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, será él quien efectúe el pago de dicho impuesto.

DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS

Cambio de denominación del Título

Se cambia la denominación del Título VI de la LISR, por lo que en lo sucesivo se denominará *De las Entidades Extranjeras Controladas Sujetas a Regímenes Fiscales preferentes, de las Empresas Multinacionales y de las Operaciones Celebradas entre Partes Relacionadas.*

Efectos cambiarios e inflacionarios en REFIPRES

Argumentándose en la exposición de motivos que algunos contribuyentes interpretan la norma para introducir dichos efectos al momento de determinar los ingresos sujetos a REFIPRES, se precisa que no se deberá considerar ni el ajuste anual por inflación, ni las ganancias o pérdidas cambiarias que deriven de la fluctuación de la moneda extranjera, al momento de determinar los ingresos y el resultado fiscal de la entidad extranjera de que se trate.

De las empresas multinacionales

Primeramente se cambia la denominación del Capítulo, pasando a ser *De las Empresas Multinacionales* a *De las Empresas Multinacionales y de las Operaciones Celebradas entre Partes Relacionadas*.

Respecto a la determinación de los ingresos y de las deducciones entre partes relacionadas, anteriormente se aludía solo a los contribuyentes del Título II y solo en la medida en que las operaciones las realizaran con partes relacionadas residentes en el extranjero; en lo sucesivo se alude a los contribuyentes de los Títulos II o IV de la Ley, se elimina la referencia a residentes en el extranjero (por lo que ahora aplicará también a las partes relacionadas residentes en el país) y, al igual que lo hemos comentado ya en otros apartados de esta Circular, además de atender a los precios y contraprestaciones que se hubieran utilizado con partes independientes, se introduce, como nuevo elemento al margen de utilidad.

Toda vez que las disposiciones actuales no abundan en la temática respecto a los métodos estadísticos a considerar para

ajustar los rangos, se propone precisar que los rangos de precios se ajustarán ya sea mediante **i)** la aplicación del método Inter cuartil establecido en el reglamento de esta Ley; **ii)** del método acordado en el marco de un procedimiento amistoso señalado en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte; o **iii)** del método autorizado conforme a las reglas de carácter general.

Por lo tocante a las empresas maquiladoras, se elimina la obligación de que manifiesten por escrito la utilidad fiscal del ejercicio, ya que esa información se proporciona en la DIEMSE; estableciéndose que dicha declaración deberá presentarse con información fidedigna, so pena de perder el beneficio que se les otorga. Y se elimina la posibilidad de que las empresas maquiladoras obtengan una resolución particular por parte de la autoridad fiscal, en la que se confirme que cumplen con sus obligaciones en materia de precios de transferencia; esto argumentándose que se ha generado incertidumbre en gran parte de la industria maquiladora, respecto al correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia.

DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

Cuentas especiales para el ahorro y seguros para el retiro

En lo sucesivo, las instituciones con las que se contraten dichas cuentas o los seguros que tengan como base determinados planes de pensiones, deberán estar inscritas en el Registro que al efecto lleve el Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que para

tales efectos emita. La deducción máxima por este concepto continúa siendo \$152 mil.

De la Opción de Acumulación de Ingresos por Personas Morales

Dada la incorporación del Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales que se tratará a continuación, se deroga el Capítulo VIII (artículos del 196 al 201).

Del Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales

a. Sujetos de este régimen

Se establece un nuevo régimen de flujo, el cual es obligatorio (el aludido en el párrafo anterior era opcional) para las personas morales residentes en México que estén constituidas únicamente por personas físicas y que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos totales no excedan de 35 millones de pesos, así como para las personas morales que también estén constituidas únicamente por personas físicas, cuando inicien sus operaciones y estimen que sus ingresos no excederán dicho monto.

b. No pueden tributar conforme a este capítulo

➤ Las personas morales en las que uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes, participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de la sociedad o de su administración, o cuando sean partes relacionadas de acuerdo con el artículo 90 de esta Ley.

➤ Quienes operen a través de fideicomiso o asociación en participación, instituciones de crédito, régimen opcional, coordinados, AGAPES, no contribuyentes y las sociedades cooperativas de producción.

c. Ingresos acumulables

Se considerarán como tales en el momento en que sean efectivamente percibidos, o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. Por la enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba y si el ingreso no se percibe dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso al consumarse dicho plazo.

d. Deducciones autorizadas

Son similares a las que tienen las demás personas morales, destacando que se deducirán cuando sean efectivamente erogadas; también, que se deducirán las compras en lugar del costo de lo vendido.

e. De las inversiones

En materia de deducción de inversiones cuyo monto no exceda de \$3 millones, quienes tributen conforme a este capítulo aplicarán porcentajes un poco más altos; si exceden de dichos montos, se aplicarán las tasas normales. La deducción se calculará sobre el monto original de la inversión, en el ejercicio que proceda conforme al Título II

de la LISR, aun cuando la erogación no se hubiere realizado en su totalidad en dicho ejercicio.

f. Pagos provisionales

Serán mensuales (acumulativos) y se calcularán restando de los ingresos efectivamente percibidos en el periodo de que se trate, las deducciones autorizadas efectivamente erogadas, así como la PTU efectivamente pagada y las pérdidas fiscales; a la utilidad así determinada se le aplicará la tasa del 30%, acreditándose los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad, así como las retenciones que se le hubieran efectuado al contribuyente.

g. PTU

Deberá determinarse en los términos del Título II de la LISR, no en función de lo efectivamente cobrado y/o pagado.

h. Distribución de dividendos

También estará sujeta al 10% adicional que se establece para las demás personas morales.

i. Obligaciones

Son básicamente las mismas que ya se establecen para las demás personas morales; cuando se dejen de cumplir los requisitos para tributar conforme a este Capítulo, a partir del ejercicio inmediato siguiente se deberá tributar en los Términos del Título II de la LISR.

j. Disposiciones transitorias

➤ Los contribuyentes que cumplan los requisitos para tributar en el régimen de confianza, deberán presentar un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones a más tardar el 31 de enero de 2022; en caso de omitirlo, la autoridad podrá realizar la actualización conforme a la información de los ingresos facturados.

➤ Los ingresos que en ejercicios anteriores a 2022 se hubieren acumulado en función a lo devengado, no se acumularán si efectivamente se cobran a partir de dicho ejercicio; lo mismo sucede con los gastos que ya se hubieren deducido, no se podrán deducir cuando efectivamente se paguen.

➤ Los contribuyentes que tengan inventario de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, pendientes de deducir al 31 de diciembre de 2021, deberán seguir aplicando el costo de lo vendido hasta agotar dicho inventario; el que se adquiriera a partir del 1 de enero de 2022 será deducible cuando se realice la erogación.

➤ Por las inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2021, se deberán seguir aplicando los porcentajes máximos de deducción de inversiones que les correspondan, de acuerdo con los plazos que hayan transcurrido. De manera ambigua bajo nuestro punto de vista, se establece que por las inversiones realizadas del

1 de septiembre al 31 de diciembre de 2021, se podrán aplicar por el ejercicio fiscal 2022 (tanto para los pagos provisionales como para la declaración anual), los porcentos máximos de deducción que se establecen en el nuevo Régimen, proporcionalmente a los meses en los que el bien se haya utilizado en dicho ejercicio; consideramos que esas inversiones debieran sujetarse a los nuevos porcentos máximos de deducción, hasta agotarse, y no nada más por lo tocante al ejercicio fiscal 2022.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Alimentos para animales

Se precisa que la tasa del 0% es aplicable a la enajenación de productos destinados tanto a la alimentación humana como a la animal, con las excepciones que ya se establecían al respecto.

Productos higiénicos para gestión menstrual

Con la finalidad de apoyar a las mujeres más pobres en el país, se aplicará la tasa del 0% a la enajenación de toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual.

Actos o actividades no objeto del impuesto

Con la finalidad de limitar el acreditamiento del impuesto, se incluye en Ley la definición de actos o actividades no objeto de la

misma, especificando como tales aquéllos que el contribuyente no realiza en territorio nacional, así como los realizados en territorio nacional que no califiquen como objeto del impuesto conforme a la Ley; ambos supuestos, en la medida en que el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones cuya obtención implique gastos e inversiones respecto de los cuales se le traslade el impuesto o se pague el mismo en la importación.

Consecuencia de lo anterior, a partir del próximo ejercicio los montos por actos o actividades no objeto del impuesto se deberán incluir dentro del total de ingresos obtenidos por el contribuyente, a fin de determinar la proporción del IVA acreditable; y obviamente, el IVA que se le hubiere trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación por estos actos o actividades, deberá identificarse con los mismos y considerarse como no acreditable.

Acreditamiento de IVA en importaciones

Tratándose de importación de mercancías, se establece como requisito para el acreditamiento del IVA, que el pedimento esté a nombre del contribuyente y que en él conste el pago del impuesto.

Obligaciones en periodo preoperativo

A fin de identificar el mes en que se debe de hacer el ajuste, en tratándose del acreditamiento del impuesto pagado en periodos preoperativos, se establece la obligación de informar al SAT el mes en el que se hayan iniciado las actividades, de conformidad con las reglas que al efecto se emitan.

Contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

Con motivo de la desaparición de dicho régimen, se derogan las disposiciones relativas; mediante disposición transitoria de la Ley del ISR, se establece que los contribuyentes que al 31 de agosto de 2021 estuvieron tributando en el mismo, a partir del 1 de enero de 2022 podrán continuar pagando sus impuestos bimestralmente y gozando de los mismos estímulos que les correspondían conforme a dicho régimen, durante el plazo de permanencia que les restaba. Para estos efectos, deberán presentar aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT a más tardar el 31 de enero del 2022; caso en contrario, la autoridad podrá realizar la actualización automática, a efecto de que tributen en el Régimen Simplificado de Confianza.

De la prestación de servicios digitales

Se modifica de trimestral a mensual, la obligación de los residentes en el extranjero que proporcionan servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, de proporcionar al SAT la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas en cada mes de calendario con dichos receptores.

Uso o goce temporal de bienes tangibles

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

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

Importación de combustibles automotrices

Cuando la autoridad aduanera o fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que por las características de la mercancía que se introduce o pretende introducir a territorio nacional, se trata de combustibles automotrices respecto de los cuales se haya omitido el pago total o parcial del impuesto, se aplicará la cuota que corresponda según el tipo de combustible de que se trate, sin perjuicio de las sanciones administrativas y penales que sean procedentes.

Marbete electrónico para bebidas alcohólicas

El marbete que deben llevar los envases que contienen bebidas alcohólicas que no excedan de 5,000 mililitros, se prevé que en lo sucesivo pueda ser físico o electrónico; el físico deberá ir adherido a dichos envases, mientras que el electrónico se imprimirá del folio autorizado y entregado por el SAT y deberá constar en las etiquetas o contraetiquetas de dichos envases.

Establecimiento de consumo final

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

Esta definición obedece tanto a la facilidad que podrá establecer el SAT mediante reglas de carácter general a este tipo de establecimientos, para no cumplir con la obligación de destruir los envases que contengan bebidas alcohólicas, como a la obligación de verificar con dispositivos móviles las lecturas de los códigos QR de los marbetes que contengan dichas bebidas, en presencia del consumidor final. Sin embargo, en ningún artículo de la Ley se establece que los marbetes tengan que llevar un código QR, por lo que seguramente mediante Reglas de Carácter General se establecerá y regulará esta medida, en lo que se incorpora al texto de Ley.

Combustibles automotrices

Se establece que cuando la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación y advierta la omisión en el pago del impuesto aplicable a los combustibles automotrices, para la determinación del impuesto omitido aplicará las cuotas que correspondan, sin disminución alguna.

Contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal

Al igual que se expuso en el apartado de la Ley del IVA, con motivo de la derogación de dicho Régimen se derogan las disposiciones relativas al mismo, pero mediante disposición transitoria de la Ley del ISR se permite que quienes al 31 de agosto de 2021 hubieren estado tributando conforme al mismo, podrán seguir enterando el IEPS en forma bimestral y gozando de los mismos estímulos que les correspondían conforme al RIF, durante el periodo que les hubiera faltado de seguir en dicho régimen. Para tal

efecto, tendrán que informar al SAT a más tardar el 31 de enero del 2022 que optan por seguir pagándolo bajo esa modalidad; caso en contrario, la autoridad podrá realizar la actualización a efecto de que tributen en el Régimen Simplificado de Confianza.

Alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables

Se elimina la obligación para los fabricantes, productores, envasadores e importadores de estos productos, de inscribirse en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas.

Códigos de seguridad

La obligación que tienen los productores, fabricantes e importadores en las cajetillas de cigarros, en el sentido de imprimir tales códigos, también será aplicable cuando los cigarros se guarden en estuches, empaques, envolturas o cualquier otro objeto que contenga cigarros u otros tabacos labrados para su venta en México.

Se elimina la figura del *proveedor de servicios de impresión de códigos de seguridad autorizados*, estableciéndose que el SAT será el encargado de generar y proporcionar dichos códigos.

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS

Automóviles blindados

Se incluye el valor del material utilizado para tales efectos, dentro de la base para la determinación del impuesto.

DISPOSICIONES GENERALES

Cambio de residencia fiscal

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México y no presenten el aviso ante las autoridades fiscales dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que sucederá el cambio de residencia fiscal, seguirán considerándose residentes en territorio nacional, así como quienes omitan acreditar su nueva residencia fiscal, o acreditándola, el cambio sea a un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente, salvo que dicho país 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. Lo anterior aplicará para el ejercicio en que se presente el aviso y para los cinco ejercicios fiscales siguientes.

Cómputo de plazos

Se faculta a las autoridades fiscales para suspender los plazos legales por fuerza mayor o caso fortuito.

Definición de operaciones con público en general

Ya no se considerarán como tales a aquéllas por las que se expidan comprobantes simplificados, sino cuando dichos comprobantes reúnan los requisitos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Se precisa que el capital respecto del cual los socios o accionistas deben mantener la proporción para que la escisión no se considere enajenación para efectos fiscales, es el capital social; igual precisión se hace por lo relativo al capital que se transmite en la escisión.

Se hace extensiva para las fusiones, el que si surge en el capital contable de la sociedad fusionante un concepto o partida -cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine- cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en las cuentas del capital contable del estado de posición financiera aprobado en la asamblea general de socios celebrada para estos efectos, se considerará que existe enajenación para efectos fiscales; esta disposición solo aplicaba en la escisión de sociedades.

Adicionalmente se establece que las autoridades fiscales podrán verificar si la fusión o escisión de sociedades tuvo o no razón de negocios, para lo cual podrán tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con dichos actos jurídicos llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización; si detectan que se carece de razón de negocios o que no se cumple cualquiera de los requisitos establecidos al respecto en el CFF, determinarán el impuesto correspondiente considerando como ingreso acumulable, la ganancia derivada de la fusión o escisión.

Para estos efectos, se consideran operaciones relevantes a cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

1. Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad fusionante, de la escidente o de las escindidas, o del voto favorable necesario para la toma de dichas decisiones.
2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad fusionante, de la escidente o de las escindidas, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.
3. Se disminuya o aumente en más del 30%, el valor contable de las acciones de la sociedad fusionante, escidente o escindidas, en relación con el valor que se haya consignado en el dictamen establecido para estos efectos, a la fecha de la fusión o de la escisión.
4. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad fusionante, escidente o escindidas, con relación al consignado en el referido dictamen.
5. Cuando un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión, aumente o disminuya su porcentaje de participación en el capital social de la sociedad fusionante, escidente o escindidas y, como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de dichas sociedades, también atendiendo a los

porcentajes establecidos en el dictamen.

6. Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante, escidente o escindidas, o de las sociedades.
7. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante, escidente o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

Cuando se celebren operaciones relevantes en los cinco años posteriores a la fusión o escisión de sociedades, la sociedad que subsista tratándose de escisión, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá presentar la declaración informativa que al efecto se establece.

Los estados financieros utilizados para llevar a cabo la fusión o escisión de sociedades, así como los elaborados como resultado de tales actos, deberán dictaminarse por contador público inscrito (en adelante CPI) de conformidad con las disposiciones de carácter general que al efecto emita el SAT.

Regalías por derecho a la imagen

El derecho a la imagen implica el uso o concesión de uso del derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, de manera que se le dará el tratamiento de regalías a los pagos que se realicen por ese concepto.

Actualización del medio de publicación del DOF

Considerando que actualmente el DOF se publica electrónicamente y no de manera impresa, se establece que se entenderá que los instrumentos subyacentes de las operaciones financieras derivadas referidas a tasas de interés, al tipo de cambio de una moneda u otro indicador, se negocian o determinan en un mercado reconocido, cuando la información de dichos indicadores se publica en medios impresos o en medios electrónicos.

De la FIEL, de los CSD's y de los CFDI's

a. Negativa a otorgarlos

EL SAT podrá negarle a una persona moral el otorgamiento de la FIEL y de los CSD's para la expedición de CFDI's, si alguno de sus socios o accionistas que tenga el control efectivo de la solicitante, u otra persona moral de la cual dicho socio tenga el control efectivo, se ubica en alguno de los siguientes supuestos:

- Se le hayan restringido temporalmente los CSD's, sin haber subsanado las irregularidades o desvirtuado las causas que motivaron dicha restricción;
- No se desvirtuó la presunción de tratarse de un EFO y, por tanto, quedó en definitiva calificado como tal;
- Se le imputó la transmisión indebida de pérdidas fiscales, sin haber desvirtuado la presunción;
- Tengan a su cargo créditos fiscales firmes, o créditos fiscales determinados que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados, o créditos fiscales que

hayan sido cancelados por incosteabilidad;

- Se encuentren como no localizados ante el RFC; o
- Haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria respecto de la comisión de un delito fiscal.

b. Integridad y autoría de un documento digital

Será verificable conforme a los medios o mecanismos que para tal efecto determine el SAT mediante reglas de carácter general.

c. Restricción temporal o cancelación de los CSD's

Se establecen los siguientes nuevos supuestos, en los cuales las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente los CSD's de los contribuyentes:

- Respecto de las personas físicas que tributen en el RESICO que omitan tres o más pagos mensuales en un año calendario, consecutivos o no, o bien, la declaración anual;
- Por aquellos contribuyentes a los que se les haya notificado una multa por reincidencia al oponerse a que se practique una visita domiciliaria, o circunstancias similares (no suministrar datos o informes legalmente exigidos, no proporcionar la contabilidad o parte de ella, etc.);
- A los contribuyentes (EDO's) que habiéndole dado efectos fiscales a los CFDI's emitidos por un EFO publicado en definitiva como tal, no hayan regularizado su situación fiscal o comparecido ante la autoridad fiscal

dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes a dicha publicación, a fin de acreditar la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios; o cuando habiendo comparecido, no acreditaron su dicho.

- Cuando las autoridades fiscales detecten que el valor de los actos o actividades gravados manifestados en las declaraciones, no concuerden con los señalados en los CFDI's o con las bases de datos de dichas autoridades.
- A las personas morales que tengan un socio o accionista que se ubique en los supuestos de negativa a otorgar dichos Certificados, que se comentaron en el inciso a) de este apartado.

Quienes hayan sido objeto de la suspensión temporal y no hayan subsanado o desvirtuado las irregularidades detectadas por las autoridades fiscales, no podrán presentar ya el procedimiento de aclaración mediante el cual se les restablece el CSD en tanto se define la procedencia de su solicitud, por lo que las autoridades fiscales se limitarán a cancelarles sus CSD's. Cuando las autoridades fiscales cancelen los CSD's derivado de un procedimiento diferente a esa aclaración, los contribuyentes únicamente podrán obtener un nuevo CSD si previamente corrigen su situación fiscal.

Igualmente, si dentro de ese proceso de aclaración mediante el cual se restablecen los CSD's, el contribuyente no presenta la información y documentación requerida por la autoridad fiscal dentro del plazo que se le otorgó al efecto, o el de prórroga, se tendrá

por no presentada la aclaración respectiva; en estos casos, se cancelarán nuevamente los CSD's y continuará corriendo el plazo de cuarenta días hábiles con que cuenta el contribuyente para subsanar o desvirtuar las irregularidades que motivaron la restricción temporal.

DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Reducción de recargos

En congruencia con la reforma constitucional que prohíbe la condonación de impuestos, por lo que hace a los recargos se cambia la expresión "*condonar*", por la de "*reducir*".

Solicitudes de devolución

a. Plazo para efectuarlas

Se precisa que el periodo comprendido entre la fecha en que se haya notificado al contribuyente el requerimiento de información y documentación para verificar la procedencia de su solicitud y el día en que se cumplimente el mismo -periodo que no se computa dentro del plazo de cuarenta días que tiene la autoridad para efectuar la devolución- aplica tanto respecto del primer requerimiento como, en su caso, del segundo.

b. En formato electrónico

En lo sucesivo, todas las solicitudes de devolución deberán presentarse por esta vía; anteriormente, solo cuando el saldo a favor superaba la cantidad de \$15,790.00.

c. Ejercicio de las facultades de comprobación

Cuando se ejerzan dichas facultades al tramitarse una devolución, la autoridad fiscal deberá otorgarle al contribuyente un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación de la última acta parcial o del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos durante la revisión; transcurrido dicho plazo, la autoridad deberá emitir y notificar la resolución que corresponda dentro de un plazo no mayor a veinte días hábiles.

Compensación en facultades de comprobación

Efectivo a partir del 1 de enero de 2023, los contribuyentes a los que se les esté practicando una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, podrán corregir su situación fiscal mediante la aplicación de las cantidades que tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, contra las contribuciones omitidas o sus accesorios, siempre que las cantidades que pretendan aplicar se hayan generado y declarado de manera previa a su solicitud y que ésta se presente a partir del día siguiente al en que se levante la última acta parcial o de que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, y hasta dentro de los veinte días posteriores a aquél en el que concluya el plazo para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones o se levante el acta final, según corresponda.

El contribuyente debe indicar en la solicitud de corrección de su situación fiscal, los montos y rubros por los que solicita dicha aplicación; la autoridad fiscal citará al

contribuyente, a su representante legal y, en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquél, dentro de los veinticinco días hábiles posteriores al que se presente la solicitud de corrección fiscal en caso de no requerir información o documentación adicional, o bien, dentro de los veinte días hábiles posteriores a aquél en que se cumpla el requerimiento correspondiente, a efecto de que acudan a sus oficinas con la finalidad de comunicarles el monto al que asciende la cantidad susceptible de aplicarse. Para tales efectos, la autoridad levantará un acta circunstanciada en la cual asentará el monto correspondiente. El contribuyente deberá manifestar dentro de los diez días hábiles siguientes al que se levante dicha acta, si acepta o no la determinación de la autoridad; de no pronunciarse el contribuyente, se entenderá que no acepta la propuesta.

En la resolución determinante de las contribuciones omitidas y sus accesorios, la autoridad informará al contribuyente el monto al que ascendió la autocorrección por medio de la aplicación de la facilidad de mérito, mismo que se aplicará en el orden establecido en el propio CFF (al último el principal).

Acreditamiento de los estímulos fiscales

En lugar de establecer que contra las cantidades que estén obligados a pagar, se precisa que el monto de los estímulos fiscales se acreditará contra el impuesto causado o contra el impuesto a cargo, según lo establezca el estímulo de que se trate. Igualmente se precisa que el plazo de cinco años para su acreditamiento, se computa a partir del último día del ejercicio en que nació ese derecho.

Responsabilidad solidaria

Respecto de la existente para los adquirentes de negociaciones, se considerará que se realiza tal adquisición -salvo prueba en contrario- cuando la autoridad fiscal detecte que la persona que transmite y la que adquiere el conjunto de bienes, derechos u obligaciones se ubican en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Transmisión parcial o total de activos o pasivos entre dichas personas.
- II. Identidad parcial o total de las personas que conforman su órgano de dirección, de sus socios o accionistas que tengan el control efectivo, de sus representantes legales, de sus proveedores, de los trabajadores afiliados al IMSS y de los activos fijos, instalaciones o infraestructura utilizada para el desarrollo de las actividades.
- III. Identidad de su domicilio fiscal; de la ubicación de sus sucursales, instalaciones, fábricas o bodegas; de los lugares de entrega o recepción de la mercancía que enajenan; en las marcas, patentes, derechos de autor o avisos comerciales bajo los cuales fabrican o prestan servicios; o en los derechos de propiedad industrial que les permiten llevar a cabo su actividad.

También se considerarán responsables solidarios a las sociedades que no hayan informado a las autoridades fiscales la enajenación de acciones o títulos valor que

representen la propiedad de bienes emitidas por el contribuyente, efectuada entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Del Registro Federal de Contribuyentes

a. Inscripción de los mayores de edad

Una de las disposiciones más controvertidas en los medios de comunicación fue la referente a que en lo sucesivo, todos los mayores de edad deberán inscribirse en el RFC; de no tener actividad económica, lo harán bajo el rubro "*Inscripción de personas físicas sin actividad económica*", supuesto en el cual no tendrán la obligación de presentar declaraciones o pagar contribuciones, ni les serán aplicables sanciones incluso por no darse de alta, lo cual bajo nuestro punto de vista, la convierte en una norma imperfecta.

b. Inicio de operaciones con posterioridad a la constitución

Por lo que hace a las personas morales que en el instrumento jurídico suscrito que les dé origen, manifiesten ante el fedatario público una fecha posterior cierta y determinada o una condición suspensiva para su surgimiento, presentarán su solicitud de inscripción al RFC en la fecha establecida en dicho instrumento o cuando se cumpla la condición suspensiva.

c. Porcentaje de participación de los socios o accionistas

También se establece un nuevo medio de control para las autoridades fiscales, consistente en que las personas morales deberán presentar un aviso al RFC

informando el porcentaje de participación en el capital social de cada uno de sus socios o accionistas, así como su objeto social y quién ejerce el control efectivo de dicha persona moral. Aquellas cuyas acciones están colocadas entre el gran público inversionista, deberán presentar la información de las personas que tengan el control, influencia significativa o poder de mando dentro de ellas, así como informar 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; el SAT establecerá mediante reglas de carácter general, lo que debe entenderse por control, influencia significativa o poder de mando.

d. Aviso de cancelación o suspensión

Por lo que tocante a cancelar o suspender la inscripción en el RFC, se establece que las autoridades fiscales podrán hacerlo cuando detecten que el contribuyente no ha tenido actividad en los cinco ejercicios previos; que durante dicho periodo no ha emitido CFDI's; que no cuenta con obligaciones fiscales pendientes de cumplir; por defunción; y en los demás casos que determine el SAT mediante reglas de carácter general. Cuando sea el contribuyente quien solicite la cancelación, por liquidación total de su activo o el cese total de sus operaciones, además de los requisitos que ya se establecían, deberá contar con una opinión positiva respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social.

Controles volumétricos de hidrocarburos y petrolíferos

Las personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen hidrocarburos o petrolíferos, deberán generar de forma diaria y mensual los reportes de información de controles volumétricos que deberán contener: los registros de volumen provenientes de las operaciones de recepción, entrega y de control de existencias obtenidos de los equipos instalados en los puntos donde se reciban, se entreguen y se encuentren almacenados hidrocarburos o petrolíferos; los datos de los comprobantes fiscales o pedimentos asociados a la adquisición y enajenación de los hidrocarburos o petrolíferos o, en su caso, a los servicios que tuvieron por objeto tales productos; la información contenida en los dictámenes que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, así como en los certificados que acrediten la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos.

Los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como los dictámenes de laboratorio, deberán cumplir las características técnicas que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas y demás normatividad relacionada con hidrocarburos o petrolíferos expedida por las autoridades competentes. Estos equipos, además de la información respecto del octanaje de la gasolina, deberán proporcionar el poder calorífico en el caso del gas natural. Se elimina la figura de proveedores autorizados de dichos equipos y programas.

De los CFDI's

a. Exportaciones a título gratuito

Los contribuyentes que exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, en lo sucesivo deberán expedirlos; antes debían solicitarlos.

b. Obligaciones adicionales al expedirlos

El emisor deberá tener obligaciones fiscales registradas en el RFC y cumplir con los requisitos que señale el SAT mediante reglas de carácter general, inclusive por lo que hace a sus complementos y a la validación de los mismos. Adicionalmente, en lo sucesivo deberán contener el nombre o razón social del contribuyente que los expida, el nombre o razón social y el código postal del domicilio fiscal del receptor y la clave del uso fiscal que se les dará.

c. CFDI's de egresos

Cuando se emitan sin contar con la justificación y soporte documental que acredite las devoluciones, descuentos o bonificaciones, no podrán disminuirse de los comprobantes fiscales de ingresos del contribuyente.

d. Carta porte

Los CFDI's que al efecto se expidan, deberán en lo sucesivo no solo amparar las mercancías en transporte, sino su legal tenencia y estancia durante el mismo.

e. Proveedores de certificación de CFDI's

El SAT podrá autorizar a particulares para que operen como tales, a efecto de que validen el cumplimiento de requisitos de los

comprobantes, de sus complementos y de las especificaciones en materia de informática; asignen el folio a los comprobantes e incorporen el sello digital del SAT. Quienes deseen obtener dicha autorización, deberán cumplir los requisitos y obligaciones que establezca el SAT mediante reglas de carácter general; y quienes sean autorizados, estarán obligados a ofrecer una garantía que ampare el cumplimiento de sus obligaciones como proveedor autorizado.

f. Discrepancia con la actividad registrada

Cuando exista discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o el uso o goce señalados en los CFDI's respecto de la actividad económica registrada por el contribuyente ante el RFC, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente; quien esté inconforme con dicha actualización, podrá instaurar un procedimiento de aclaración.

g. Plazo para cancelarlos

Salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor, los CFDI's sólo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. Los contribuyentes deberán justificar y soportar documentalmente el motivo de la cancelación de CFDI's que amparen ingresos, la cual podrá ser verificada por las autoridades fiscales.

Plazos para conservar la contabilidad de instituciones financieras

La información y documentación que posean las entidades financieras y

sociedades cooperativas de ahorro y préstamo de residentes en el extranjero, así como de personas morales y figuras jurídicas que sean instituciones financieras residentes en México o en el extranjero con sucursal en el país, deberá conservarse por un plazo de seis años contados a partir de la fecha en que se generó o debió generarse la información y documentación respectiva, o bien, de la fecha en la que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones relacionadas.

Reorganizaciones y reestructuras corporativas

En estos casos, se deberán informar como operaciones relevantes, los supuestos que comentamos en el apartado *Escisión y Fusión de Sociedades* de este mismo ordenamiento.

Obligación de dictaminar sus estados financieros

Nuevamente se vuelve a hacer obligatorio el dictamen de los estados financieros por contador público inscrito (antes se le denominaba contador público autorizado); las obligadas serán las personas morales que tributen en el Título II 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 \$1'650'490,600.00, así como aquellas que al cierre del ejercicio fiscal anterior, tengan acciones colocadas en bolsa de valores entre el gran público inversionista. Tanto por estos contribuyentes, como por aquellos que opten por hacerlo, se deberá presentar el dictamen correspondiente a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Condicionante de actuación a las instituciones financieras

Las personas morales y las figuras jurídicas que sean instituciones financieras residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, podrán celebrar las operaciones que estén autorizadas a llevar a cabo con sus clientes, siempre que cumplan con los procedimientos para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información requerida por el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, o bien, por las disposiciones fiscales.

El SAT podrá celebrar convenios que le permitan coordinarse e intercambiar información con otras dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, con la finalidad de ejercer las acciones que en el ámbito de competencia de cada una de ellas coadyuven en la efectiva implementación del Estándar en comento, así como para adoptar las acciones tendientes al cumplimiento de los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y que autorizan el intercambio automático de información financiera en materia fiscal.

Regulación del beneficiario controlador

Las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, están obligadas a obtener y conservar como parte de su contabilidad, así como proporcionar al SAT cuando éste

lo requiera, la información fidedigna, completa y actualizada de sus beneficiarios controladores, en la forma y términos que se determine mediante reglas de carácter general.

Los notarios, corredores y cualquier otra persona que intervenga en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de dichas personas o a la celebración de fideicomisos o de cualquier otra figura jurídica, así como las entidades financieras y los integrantes del sistema financiero para fines de la LISR, tratándose de la información relativa a cuentas financieras, estarán obligados con motivo de su intervención a obtener la información para identificar a los beneficiarios controladores y a adoptar las medidas razonables a fin de comprobar su identidad, para proporcionarla al SAT cuando éste lo requiera, en la forma y términos que se determine mediante reglas de carácter general.

Se entenderá por beneficiario controlador a la persona física o grupo de personas físicas que:

- I. Directamente o por medio de otra u otras o de cualquier acto jurídico, obtienen el beneficio derivado de su participación en una persona moral, un fideicomiso o cualquier otra figura jurídica, así como de cualquier otro acto jurídico, o de quienes en última instancia ejercen los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio o en cuyo nombre se realiza una transacción, aun y cuando lo haga o hagan de forma contingente.

II. Directa, indirectamente o de forma contingente, ejerzan el control de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica; se entiende que se ejerce dicho control cuando, a través de la titularidad de valores, por contrato o por cualquier otro acto jurídico, se puede:

a) Imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes.

b) Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del 15% del capital social o bien.

c) Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Tratándose de fideicomisos, se considerarán beneficiarios controladores el fideicomitente o fideicomitentes, el fiduciario, el fideicomisario o fideicomisarios, así como cualquier otra persona involucrada y que ejerza, en última instancia, el control efectivo en el contrato, aún de forma contingente.

Las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la identificación de los beneficiarios controladores.

Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales

Cualquier autoridad, ente público Federal, Estatal o Municipal, organismos autónomos, partidos políticos, fideicomisos, fondos o cualquier persona o figura jurídica que reciba y ejerza recursos públicos, no podrá contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos que incumplan con las obligaciones relativas a la identificación de sus beneficiarios controladores. Los contribuyentes que requieran obtener la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales para realizar operaciones con los sujetos antes señalados, deberán hacerlo mediante el procedimiento que mediante reglas de carácter general establezcan el SAT y las autoridades fiscales en materia de seguridad social.

Para participar como proveedor de los sujetos señalados, los contribuyentes estarán obligados a autorizar al SAT y a las autoridades fiscales federales en materia de seguridad social, para que hagan público el resultado de la opinión del cumplimiento.

Informe sobre la situación fiscal

Se incluye dentro de los contribuyentes obligados a presentar dicho informe como parte de su declaración del ejercicio, a quienes sean partes relacionadas de los sujetos obligados a dictaminar sus estados.

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Simulación de actos jurídicos

Las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de operaciones exclusivamente para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, en cuyo caso el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Tal determinación deberá fundarse y motivarse dentro del procedimiento de verificación y atribuírsele esta característica al momento de emitir el oficio liquidador, para lo cual se deberá:

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

Para estos efectos, se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas; en asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas a sus integrantes y a las personas que sean partes relacionadas de ellos.

Para el caso de un establecimiento permanente, se consideran partes relacionadas la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el

párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Verificación de obligaciones entre partes relacionadas

Respecto del ejercicio de facultades de comprobación para verificar que los contribuyentes que celebraron operaciones entre partes relacionadas determinaron sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, se establece que deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final (antes eran 20 días), durante los cuales el contribuyente podrá desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputen; dicho plazo podrá ampliarse por un mes más, a solicitud del contribuyente.

Conclusión anticipada de visitas por dictamen fiscal

Las disposiciones en esta materia aplicarán tanto para aquellos contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, como para aquellos que optaron por hacerlo.

Revisión secuencial

La autoridad fiscal no estará obligada a agotarla, cuando se trate de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros.

Nuevas obligaciones del CPI

Cuando el Contador Público Inscrito, derivado de la elaboración de un dictamen, tenga conocimiento que el contribuyente

incumplió con las disposiciones fiscales y aduaneras o que realizó alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, excepto tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías, deberá informarlo al SAT.

Determinación presuntiva de la utilidad fiscal

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de las personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen hidrocarburos o petrolíferos, sus ingresos y el valor de actos o actividades por los que deba pagarse contribuciones, cuando:

- a) No envíen los reportes de información de controles volumétricos.
- b) No cuenten con los controles volumétricos de hidrocarburos o petrolíferos, o contando con éstos, los alteren, inutilicen o destruyan.
- c) No cuenten con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos, o contando con éstos, no los mantenga en operación en todo momento, los alteren, inutilicen o destruyan.
- d) Exista una diferencia de más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, en el volumen final de un mes de calendario, obtenido de sumar al volumen inicial en dicho periodo, las recepciones de producto y restar las entregas de producto de acuerdo con los

controles volumétricos, en el mes revisado, con respecto al registro de volumen final del tanque medido por cada producto de cada instalación de acuerdo al reporte de información de controles volumétricos.

- e) Tratándose de adquisiciones de hidrocarburos o petrolíferos, los litros de estos productos, de acuerdo con los registros de recepción de los controles volumétricos, excedan en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya adquirido de acuerdo con los litros amparados en los comprobantes fiscales de la compra, y que reúnan requisitos fiscales, o pedimentos de importación del hidrocarburo o petrolífero, en un mes de calendario.
- f) Tratándose de ventas, cuando en un mes de calendario los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de entrega de los controles volumétricos, excedan en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de 1) los que haya vendido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la venta, y que reúnan requisitos fiscales; 2) de los que haya recibido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la compra, y que reúnan requisitos fiscales, o importado, de acuerdo con los pedimentos de importación, considerando la capacidad útil de los

tanques y las existencias de acuerdo con los controles volumétricos; y 3) de los que haya vendido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la venta, y que reúnan requisitos fiscales, considerando la capacidad útil de los tanques y las existencias de acuerdo con los controles volumétricos.

Salvo que los contribuyentes comprueben los litros enajenados y el precio de enajenación por cada tipo de hidrocarburo o petrolífero con un dictamen pericial, donde se detallan los litros vendidos asociados a los registros de volumen que provengan de los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos y a los registros contables correspondientes, las autoridades fiscales calcularán los ingresos y el valor de actos o actividades por los que deben pagarse contribuciones conforme a las bases que se establecen, las cuales atienden tanto a la ubicación de las instalaciones (en zonas metropolitanas o fuera de ellas), como al número de mangueras, a la capacidad de los tanques y al precio de enajenación promedio ponderado mensual de los petrolíferos.

Las autoridades fiscales también podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, los coeficientes siguientes:

- a) 6% tratándose de la fabricación, producción, procesamiento, transporte, almacenamiento, distribución o enajenación de hidrocarburos o petrolíferos, excepto distribución de gas licuado de petróleo y enajenación en estaciones de servicio de gasolinas y

diésel.

- b) 38% tratándose de la distribución de gas licuado de petróleo.
- c) 15% tratándose de la enajenación en estaciones de servicio de gasolinas y diésel.

Presunción de que los hidrocarburos o petrolíferos faltantes en inventarios, se enajenaron

Se presumirá este supuesto, por la diferencia en el registro de recepción de los controles volumétricos del contribuyente por la compra de hidrocarburos o petrolíferos, con respecto al registro de entrega de los controles volumétricos de su proveedor por la venta de dichos productos, en un mes calendario.

Caducidad de las facultades de comprobación

El plazo de caducidad de las facultades de comprobación, se suspenderá cuando el contribuyente formule una consulta respecto de la metodología utilizada en la determinación de precios de transferencia entre partes relacionadas, desde que se presente la solicitud y hasta que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

Tratándose de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones de dictámenes, cuando durante las mismas se hayan suspendido los plazos por dos años o más, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el que no se suspende, no podrá exceder de

siete años, siete años con seis meses u ocho años, según corresponda.

Secreto fiscal

No resulta aplicable la reserva de información y datos respecto de contribuyentes que no hayan desvirtuado o subsanado las irregularidades que motivaron la restricción de sus CSD's, la presunción de que emitieron CFDI's amparando operaciones inexistentes o la de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales.

Operaciones inexistentes

Se establece como nuevo supuesto por el que las autoridades fiscales puedan presumir la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, el que un contribuyente emita comprobantes 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 sus CSD's, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal; o bien, que emita comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.

De los acuerdos conclusivos

El procedimiento para estos casos no podrá exceder del plazo de doce meses, contados a partir de que se presente la solicitud ante la PRODECON; por las solicitudes que se hubieren presentado antes del 1° de enero de 2022 y no se hayan resuelto, el plazo aludido se computará a partir de dicha fecha.

DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

De las infracciones y sanciones

a. Reducción de multas

A fin de ser congruentes con la reforma al artículo 28 constitucional, que prohíbe las condonaciones y las exenciones de contribuciones, se modifica la expresión *condonación* por la de *reducción*.

Por otra parte, se adiciona como requisito para la procedencia de dicha reducción, el que no exista un acto conexo a las multas que esté siendo materia de un procedimiento de resolución de controversias establecido en los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte.

b. Sociedades integradoras e integradas

A las que apliquen el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades y declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, se les impondrá una multa de entre el 60% y el 80% de la diferencia entre la pérdida real y la declarada, aun cuando esta última no se hubiere disminuido de la utilidad fiscal.

c. Contribuciones retenidas o recaudadas, no enteradas

Se adiciona como agravante, el incumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia.

d. Hidrocarburos y petrolíferos

Para quienes los fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen, se establecen nuevos supuestos para considerar que se incumple con la obligación de llevar la contabilidad en los términos establecidos con las disposiciones fiscales, como son: no contar con el dictamen que determine el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate; registrar en los controles volumétricos un tipo diferente al que realmente corresponda; no contar, no tener en operación o alterar, los equipos y programas informáticos requeridos para estos efectos; no enviar al SAT o hacerlo de manera incompleta o fuera de los plazos legales los reportes de información correspondientes; etc. Adicionalmente, se incrementan sustancialmente las sanciones aplicables.

e. Relacionadas con los CFDI's

A quien emita por error un CFDI, lo haya emitido sin causa para ello o lo cancele fuera del plazo establecido en las disposiciones fiscales, se le impondrá una multa de 5% al 10% del monto de cada comprobante fiscal.

Las autoridades fiscales podrán imponer al contribuyente una multa de un 55% a un 75% del importe de cada comprobante fiscal, cuando dentro de sus facultades de comprobación determinen que los comprobantes fiscales utilizados por el contribuyente para efectos fiscales, amparan operaciones inexistentes o simuladas; la multa se aumentará por un monto del 100% al 150% de las cantidades del cohecho o del valor de las dádivas ofrecidas con motivo del cohecho, cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el contribuyente fue condenado penalmente por la misma causa, por sentencia firme.

Por último, se impondrán multas de \$400.00 a \$600.00 por cada CFDI que se emita sin contar con los complementos que se determinen mediante reglas de carácter general.

f. A las instituciones financieras

Se incrementan sustancialmente las sanciones aplicables a las instituciones financieras que no proporcionen correcta y oportunamente la información relativa a sus cuentahabientes residentes en el extranjero, así como a las que no implementen efectivamente y cumplan con el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 1974.

g. A los Proveedores de Certificación Autorizados

Se les tipifican diversas infracciones en que pueden incurrir, tales como que su estructura estándar no cumpla con la documentación técnica que determine el SAT, que el proveedor que envíe el comprobante sea diferente al que lo certificó, que el timbre fiscal no reúna los requisitos que se establezcan en reglas, se certifiquen o entreguen comprobantes fiscales fuera de los plazos establecidos, etc.; y se establecen las sanciones aplicables.

h. Omisiones sobre el *Beneficiario Controlador*

A las personas morales, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios en el caso de fideicomisos, así como a las partes

contratantes de cualquier otra figura jurídica que no obtengan, conserven, presenten o actualicen la información sobre los beneficiarios controladores a que nos referimos en el apartado De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes de esta circular, se les imponen sanciones que van desde los \$500 mil hasta los \$2 millones por cada beneficiario controlador.

i. Relacionadas con marbetes, precintos y envases de bebidas alcohólicas

Se establecen sanciones de \$20,000 a \$50,000 por cada ocasión en que no se realice la lectura del código QR del marbete en presencia del consumidor final; y de \$50,000 a \$100,000 por producir más de una vez, los folios electrónicos autorizados para la impresión digital de marbetes.

Adicionalmente, se establece que el SAT podrá cancelar los folios de los marbetes, marbetes electrónicos o precintos, si el contribuyente hace uso diferente o incorrecto al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas, no acredite que fueron adquiridos legalmente o incumpla las medidas sanitarias en materia de bebidas alcohólicas.

j. Productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados

Se adiciona como infracción, el incumplimiento de las medidas sanitarias en materia de tabacos, así como por el hacer uso incorrecto de los códigos de seguridad. Adicionalmente, se establece que la autoridad fiscal podrá cancelar los códigos de seguridad entregados a estos contribuyentes, cuando incurran en

cualquiera de las infracciones que en específico les establece el CFF.

k. Infracciones y multas a servidores públicos

Se establece como infracción, el no emitir dentro del plazo previsto la resolución que proceda sobre el uso de comprobantes apócrifos u operaciones inexistentes, sancionándose con multa de \$132,790 a \$177,050.

l. Relativas al dictamen sobre estados financieros

La autoridad fiscal podrá imponer multa de \$13,490 a \$134,840 al contribuyente que, estando obligado a dictaminar sus estados financieros o hubiera optado por hacerlo, no los dictamine o no presente el dictamen dentro del plazo legal.

Igualmente podrá suspender el registro del CPI por un periodo de tres años si éste no observa la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre su situación fiscal, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme, así como cuando omite denunciar que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal. El CPI ya no podrá aducir como excluyente de responsabilidad, que su dictamen lo elaboró de conformidad con las normas de auditoría.

a. Encubrimiento imputable al CPI

En lo que nos parece una medida sumamente peligrosa y controversial, se establece que el CPI será responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, si derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros tiene conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito y no lo informa así a las autoridades fiscales.

b. Combustibles automotrices

Tratándose del delito de contrabando, se elimina la excluyente de presunción del delito por parte del agente aduanal, por inexactitud en la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando el impuesto omitido sea el IEPS aplicable a estos productos y la omisión derive de inobservancias a las obligaciones que le imponen la Ley Aduanera. Adicionalmente, se impondrá la cancelación definitiva del padrón de importadores de sectores específicos en la Ley Aduanera, así como la cancelación de la patente de agente aduanal que se haya utilizado para efectuar los trámites del despacho aduanero.

c. Traslado de mercancías sin CFDI y Carta Porte

Una medida que nos parece sumamente peligrosa y que se puede prestar a extorsión para los contribuyentes, es la que presume que se comete el delito de contrabando, con pena de prisión de tres a seis años, cuando se trasladen bienes o mercancías por cualquier medio de transporte en territorio

nacional, sin el CFDI de tipo ingreso o de traslado, según corresponda, al que se le incorpore el Complemento Carta Porte. Hay que tener en consideración que serán los pequeños empresarios, por falta de una adecuada asesoría, quienes más probablemente estarán incurriendo en este supuesto, sin que en realidad estén cometiendo dicho delito.

En concordancia con esta reforma, se establece que la legal estancia en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, entre otros documentos, con el CFDI que reúna requisitos fiscales.

d. Delitos de defraudación fiscal calificada

Lo cometerá quien simule la prestación de servicios profesionales independientes respecto de sus trabajadores, para efectos del Régimen Simplificado de Confianza; así como quien deduzca, acredite o aplique cualquier estímulo o beneficio fiscal, o de cualquier forma obtenga un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellas las 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.

e. Delitos relacionados con los hidrocarburos y petrolíferos

Anteriormente solo se preveían sanciones de 3 a 8 años de prisión para los mismos; para esta penalidad se incrementa la lista de supuestos por los que se considera cometido este delito, con situaciones tales

como: no contar con los certificados que acrediten la correcta operación de los equipos y programas para llevar los controles volumétricos; contar, instalar, fabricar o comercializar, sistemas o programas que alteren dichos equipos y programas; y dar efectos fiscales a comprobantes que amparen la adquisición de hidrocarburos o petrolíferos, sin haberse demostrado la materialización de las operaciones respectivas.

Adicionalmente, se establecen sanciones de 6 a 12 años de prisión para quienes enajenen hidrocarburos o petrolíferos de procedencia ilícita, precisándose los supuestos en que se considerará tal procedencia ilícita.

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Notificación por estrados

Se elimina la obligación de que la autoridad fiscal fije el documento que pretenda notificar, en los estrados de la propia autoridad emisora; por tanto, ahora solo requerirá publicarlo en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales para tal efecto, debiendo permanecer en la misma durante un plazo de 10 días hábiles (antes eran 6), los cuales se contarán a partir de que se publique el documento respectivo. El acto administrativo se tendrá por notificado al décimo primer día hábil siguiente a su publicación.

Garantía del interés fiscal

Se adiciona un nuevo supuesto que obliga al contribuyente a garantizar el interés fiscal, siendo éste cuando se solicite el procedimiento de resolución de

controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación.

Contribuyentes sujetos a concurso mercantil

Se elimina la condonación parcial de créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inició el procedimiento de concurso mercantil.

Embargo de bienes por buzón tributario

La autoridad fiscal podrá notificar al contribuyente vía buzón tributario, la declaratoria de embargo de depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias públicas y de instituciones o empresas de reconocida solvencia, bienes inmuebles y bienes intangibles.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Tasas de Recargos

Permanecen las tasas mensuales de 0.98% para el caso de prórroga y de 1.47% tratándose de mora; igualmente se mantienen las aplicables para pago a plazos o pagos diferidos (1.26% hasta 12 meses, 1.53% para más de 12 y hasta 24 y 1.82% para plazos superiores).

Estímulos fiscales

Continúan vigentes la mayoría de los estímulos fiscales que se han venido otorgando anualmente, como son:

- El acreditamiento del IEPS pagado en la importación o adquisición para consumo final de diésel, biodiésel y sus mezclas, que se utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, sin incluir vehículos.
- Para quienes se dediquen exclusivamente a actividades agropecuarias o silvícolas, determinar el acreditamiento del IEPS multiplicando el valor en aduana del pedimento de importación o el precio consignado en el CFDI por la adquisición de tales combustibles en las estaciones de servicio, incluido el IVA, por el factor de 0.355
- El acreditamiento del IEPS causado en la importación o adquisición para consumo final de diésel, biodiésel y sus mezclas para uso automotriz, que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga, así como al turístico.
- El acreditamiento de hasta un 50% contra el ISR causado en el ejercicio, del gasto en servicios por el uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota, para contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público o privado de carga o de pasaje, así como al turístico.
- El acreditamiento del IEPS pagado por la adquisición de combustibles fósiles que se utilicen en procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en el proceso productivo no se destinen a la

combustión, contra el ISR causado en el ejercicio.

- El dirigido a las personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas, cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$6'000,000.00.

Derecho de trámite aduanero

Se mantiene la exención respecto del pago de dicho derecho, que se cause por la importación de gas natural.

Tasa de retención de intereses

Se reduce del 0.97% al 0.08%, la tasa de retención anual de ISR que deben efectuar las instituciones que componen el sistema financiero que paguen intereses.

Régimen de Incorporación Fiscal

Se deroga el estímulo para las personas físicas que tributen en el RIF por las actividades que realicen con el público en general, consistente en pagar el IVA y el IEPS aplicando al monto de las

contraprestaciones efectivamente cobradas en el bimestre de que se trate, los porcentajes que para tal efecto se establecían conforme a su giro o actividad. Así mismo, se deroga la reducción del IVA y del IEPS por las operaciones que estos contribuyentes realicen con el público en general (los porcentajes de reducción van del 100% al 10%), en función del número de años que hayan tributado conforme a dicho régimen.

Como se comentó en los apartados de IVA y de IEPS, mediante disposición transitoria contenida en la Ley del ISR se establece que los contribuyentes que al 31 de agosto de 2021 estuvieron tributando en el RIF, a partir del 1 de enero de 2022 podrán continuar aplicando el esquema de estímulos para el IVA y para el IEPS previsto en el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2021, durante el plazo de permanencia que aún les restaba conforme a dicho régimen; para estos efectos, deberán presentar su aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT a más tardar el 31 de enero de 2022.