

UNA NUEVA OBLIGACIÓN FISCAL DIFÍCIL DE CUMPLIR

ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
PRESIDENTE

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

UNA NUEVA OBLIGACIÓN FISCAL DIFÍCIL DE CUMPLIR

ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

PREÁMBULO

Una nueva obligación fiscal *aparentemente inofensiva o incomprensible*, nació el pasado 9 de diciembre de 2013. Lo anterior, mediante la publicación del decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde se adicionó el Art. 31-A, haciendo referencia a la obligación de presentar cierta información “relevante” por parte de los contribuyentes.

En efecto, a partir de 2014 nació una nueva “obligación formal” (presentar una declaración informativa) para todos los contribuyentes (personas físicas y morales), la cual debería representar un simple medio de control para las tareas de recaudación a cargo de la autoridad, que tendría que regirse bajo el concepto de “justicia fiscal” por estar estrechamente vinculada con el cumplimiento de un tributo.

Pues bien, estos comentarios están enfocados en dilucidar si verdaderamente esta nueva obligación cumple con ser clara, justa y orientada a un fácil cumplimiento por parte de los gobernados, conocidos en materia tributaria como contribuyentes.

Al respecto, tendremos que ver cómo nació esta nueva obligación. Por ende, nos remitimos a la parte expositiva que antecede a la normativa de una constitución, ley o reglamento. La denominada *exposición de motivos o considerandos* de la norma tributaria. La cual –sostengo–, no forma parte de la norma ni es obligatorio, pero es de uso habitual y puede ser utilizado para el análisis o interpretación de una norma.

La razón de ser de la *exposición de motivos* deriva de la necesidad de evitar la arbitrariedad en la obligación del legislador de exponer las razones que han llevado a la creación o modificación de una norma. Después de muchos años de controversia jurídica, la doctrina ha terminado por entender que dicha exposición de motivos, es una *fuentes interpretativa muy importante* para aplicar una interpretación teleológica de la norma.

Esto quiere decir que si el órgano jurisdiccional debe interpretar la ley en el sentido en la que el legislador la dictó, *la fuente más fiable para entender ese sentido o finalidad se encuentra en el mismo preámbulo o exposición de motivos*, debido a que es el mismo legislador quien lo ha redactado con un fin y objetivos plenos para observancia de los gobernados.

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

La exposición de motivos de reformas al CFF, fueron publicadas desde el 8 de septiembre de 2013, por la Cámara de Diputados, las cuales señalaron que con objeto de que la administración tributaria ejerciera sus funciones de manera efectiva y eficiente, consideraba fundamental que esta contara con *información relevante* de manera oportuna, toda vez que considerando la eliminación del requisito de presentar dictamen formulado por Contador Público, mediante el cual determinados contribuyentes proporcionaban a la autoridad fiscal información sobre ciertos rubros, era necesario que la autoridad supliera parte de dicha información por medio de solicitudes que hiciera a los contribuyentes.

Mediante la minuta del dictamen de la Cámara de Senadores, se incluyó plantear como incumplida la nueva obligación del envío de esta información, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado, *no hayan presentado la información o esta se presente con errores*.

Más adelante, se señalan los efectos de caer en el supuesto de no haber presentado dicha información, o bien, *haberla presentado con errores*, lo cual considero es una de las consecuencias más graves y difíciles de cumplimiento incluidas en la nueva norma.

ANÁLISIS DE LA NUEVA OBLIGACIÓN

Como se mencionó, esta nueva obligación se conoció desde principios de diciembre del año pasado, lo cual aparentemente da oportunidad para que los contribuyentes se prepararan lo suficiente para su cumplimiento. Sin embargo, es importante destacar como fue redactada dicha norma:

Art. 31-A Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la **forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales**, dentro de los **treinta días siguientes a aquél en el que se celebraron**.

Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, **no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.**

Énfasis añadido.

En su momento, la lectura del artículo anterior *no tenía significado alguno para un contribuyente*, debido a que hasta la fecha de la publicación de dicho decreto, las autoridades no llevaron a cabo la emisión de reglas adicionales ni de las formas oficiales con la finalidad de cumplir con la obligación arriba señalada. Por tal motivo, *no se sabía qué tipo de información se requeriría presentar* ni los medios a utilizar para tales fines.

Por tal motivo, a manera interpretativa de la exposición de motivos, se estimaba que dicha obligación debía de ser observada *exclusivamente por aquellos contribuyentes que se encontraban obligados a presentar dictamen formulado por contador público hasta 2013*,¹ toda vez que esta obligación se eliminó mediante la reforma al CFF arriba señalada.

Sin embargo, no fue sino hasta el pasado 16 de octubre (10 meses después), que se publicó mediante la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RMF), la regla I.2.8.1.14 en la cual se señala que la información que hace referencia el artículo 31-A del CFF *será enviada de forma mensual* atendiendo a los plazos señalados de acuerdo con lo siguiente:

OPERACIONES REALIZADAS EN:	FECHA LÍMITE EN QUE DEBERÁ PRESENTARSE LA FORMA:
Enero, febrero y marzo 2014	30 de octubre de 2014
Abril, mayo y junio 2014	30 de noviembre de 2014
Julio, agosto y septiembre 2014	30 de diciembre de 2014
Octubre, noviembre y diciembre 2014	30 de enero de 2015

Adicionalmente, cuatro días más tarde, el 20 de octubre, las autoridades publicaron la ficha de trámite 169/CFF, mismo que se emitió por medio de modificaciones al Anexo 1-A de la RMF, la cual señala lo siguiente:

¹ Contribuyentes que en el ejercicio anterior tuvieran i. ingresos acumulables superiores a \$34,803,950, que el valor de su activo fuera superior a \$69,607,920.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior (cantidades actualizables)



169/CFF Información de operaciones a que se refiere el artículo 31-A del CFF

¿Quiénes lo presentan?

Personas físicas y morales.

¿Dónde se presenta?

Mediante la página de Internet del SAT, en la sección “Mi Portal” en el apartado denominado “Servicio o solicitud”.

¿Qué documento se obtiene?

Acuse de recibo electrónico con número de folio.

¿Cuándo se presenta?

De forma mensual, conforme al calendario que se señala en la regla I.2.8.1.14.

Requisitos:

Enviar por medio de la página de Internet del SAT, en la sección “Mi Portal” en el apartado denominado “Servicio o solicitud” el archivo en Excel que se encuentra en dicha sección, correspondiente a la forma oficial 76 “**Información de operaciones relevantes**” (artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación), debidamente requisitado, el cual deberá renombrarse con el Registro Federal de Contribuyentes que le corresponda a cada contribuyente.

Si alguna operación en particular se realizó dos o más veces, se deberá enviar un archivo por cada operación realizada, renombrando el archivo en Excel con el número consecutivo que le corresponda.

(Ej. EDG8903126TY_1, EDG8903126TY_2, etcétera).

Nota: Es importante que no se modifique por parte del contribuyente el archivo en Excel, esto debido a que de ser modificado no podrá ser reconocido por los sistemas del SAT, generando un posible rechazo del trámite.

Disposiciones jurídicas aplicables.

Art. 31-A CFF, Regla I.2.8.1.14. RMF.

No obstante, derivado del análisis de la ficha arriba mencionada, se observa que dicha obligación *es aplicable para todos los contribuyentes, sin diferenciar aquellos que estaban obligados a presentar dictamen formulado por contador público*, tal como se debería de haber entendido en la exposición de motivos correspondiente.

Además se señala que la obligación deberá de ser presentada mediante la forma oficial 76, la cual *se publicó posteriormente a través de la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT) el día 23 de octubre de 2014*.

Al respecto, el Art. 31 del CFF, en su quinto párrafo establece que los formatos electrónicos a que se refiera el primer párrafo de este artículo, se darán a conocer en la página electrónica del SAT, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio *siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlo, situación que no fue observada*, considerando que la fecha límite para la presentación de la forma oficial 76 correspondiente a las operaciones realizadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2014 era el *30 de octubre de 2014, conforme a lo señalado en la regla I.2.8.1.14 de la RMF* para este ejercicio y que la citada forma oficial fue publicada en la página del SAT el día 23 de octubre del mismo año.

Peor aún, también como parte de la reforma para 2014 en materia del CFF, se *adicionó el Art. 32-H*, el cual establece la obligación para **personas morales** de presentar “cierta información sobre su situación fiscal, que mediante reglas de carácter general establezca el SAT, a través de los medios y formatos que se señalen en dichas reglas”. Lo anterior, solamente le es aplicable aparentemente a ciertos Grandes Contribuyentes, que hayan declarado al menos \$644,599,005 pesos respecto del ejercicio inmediato anterior, así como aquéllos que tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, las sociedades del régimen fiscal opcional para grupos de sociedades, las entidades paraestatales de la administración pública federal, las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, así como, *cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero* (este último supuesto puede abarcar un gran número de contribuyentes).

La anterior obligación, *representa también una nueva declaración informativa* respecto a la situación fiscal de ciertos contribuyentes, que en correlación con lo establecido en el modificado artículo 32-A último párrafo (quienes pueden **optar por dictaminarse**), donde se establece que se entenderá cumplida la obligación establecida en el Art. 32-H del CFF, se puede observar con claridad que son éstos dos artículos a los que quizás se refería la exposición de motivos relativa a crear una obligación nueva de informar por la desaparición de la obligación de dictaminarse, pero que nada tiene que ver con el nuevo Art. 31-A. Por ende, surge la duda respecto de la claridad y justicia fiscal que este tipo de nuevas obligaciones deberían tener.

Nos imaginamos que derivado del galimatías anterior, el pasado 29 de octubre de 2014, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) por medio del SAT, informó que se ampliaba el plazo al **31 de enero de 2015** para declarar las operaciones relevantes correspondientes al ejercicio de 2014.

DESCRIPCIÓN DEL CUESTIONARIO

No es posible concluir este análisis sin considerar lo que al respecto establece la forma oficial 76 está disponible en formato Excel en la página electrónica del SAT. Dicho formato solicita que los contribuyentes señalen (36 tipos de operaciones relevantes agrupadas en cinco rubros de la siguiente manera):²

- 1. **Operaciones financieras establecidas en los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente**
 - 1.1 *Pago de cantidades iniciales por operaciones financieras que hayan representado más de 20% del valor del subyacente.*

² Se transcriben de completamente y a manera de ejemplo solamente algunas de ellas.

- 1.2 *Operaciones financieras compuestas y/o estructuradas.*
- 1.3 *Operaciones financieras con fines de cobertura comercial.*
- 1.4 *Operaciones financieras con fines de negociación.*
- 1.5 Operaciones financieras donde el principal, los intereses y accesorios provienen de la segregación de un título de crédito o cualquier instrumento financiero
- 1.6 Enajenación por separado del título valor principal relacionado con bonos o cualquier instrumento financiero
- 1.7 Enajenación por separado de cupones de intereses relacionados con bonos o cualquier instrumento financiero
- 1.8 Terminación de manera anticipada de operaciones financieras
- 1.9 Operaciones financieras en las cuales no haya ejercido la opción establecida

2. **Operaciones de precios de transferencia**

- 2.1 *Realización de ajustes en el ejercicio actual que han modificado en más de un 20% el valor original de un tipo de transacción con partes relacionadas correspondientes a ejercicios anteriores para quedar pactadas como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables. Debe indicarse si dicha transacción es de ingreso, costo o gasto*
- 2.2 Realización de ajustes en el ejercicio actual que han modificado en más de \$5,000,000 el valor original de un tipo de transacción con partes relacionadas correspondientes a ejercicios anteriores para quedar pactadas como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables. Debe indicarse si dicha transacción es de ingreso, costo o gasto.
- 2.3 Realización de ajustes que han modificado en más de un 20% el valor original de un tipo de transacción con partes relacionadas correspondientes al ejercicio actual para quedar pactadas como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables. Debe indicarse si dicha transacción es de ingreso, costo o gasto
- 2.4 Realización de ajustes que han modificado en más de \$ 5'000,000 el valor original de un tipo de transacción con partes

relacionadas correspondientes al ejercicio actual para quedar pactadas, como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables. Debe indicarse si dicha transacción es de ingreso, costo o gasto

2.5 Determino gastos por regalías con base en valores residuales de utilidad y/o efectuó pagos de dichos pagos.

3. Participación en el capital y residencia fiscal

4. Reorganización y reestructuras

5. Otras operaciones relevantes

5.1 Enajenación de *bienes intangibles*: marcas, patentes, derechos, etcétera.

5.2 Enajenación de un *bien conservando algún tipo de derecho* sobre dicho bien

5.3 Enajenación de *activos financieros: Inversiones*

5.4 *Aportación de activos financieros a fideicomisos* con el derecho de readquirir dichos activos

5.5 *Enajenación de bienes por fusión o escisión*

5.6 *Operaciones con países que tienen un sistema de tributación territorial en las cuales haya aplicado beneficios de tratados para evitar la doble imposición en relación con el impuesto sobre la renta*

5.7 *Operaciones de financiamiento en las que se haya pactado que la exigibilidad de los intereses sea después de 1 año*

5.8 *Pago de intereses* que provengan de operaciones de financiamiento, cuya *exigibilidad fue pactada a más de 1 año*.

5.9 *Registro de intereses* devengados en la contabilidad, que provengan de operaciones de financiamiento cuya exigibilidad de dichos intereses fue pactada a más de 1 año

5.10 *Dividió pérdidas fiscales* pendientes de disminuir de ejercicios anteriores con motivo de escisión

- 5.11 *Le transmitieron pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores divididas con motivo de escisión*
- 5.12 *Disminuyo perdida fiscal después de una fusión en términos del artículo 58 de la ley del impuesto sobre la Renta vigente*
- 5.13 *Reembolsos de capital o pago de dividendos con recursos provenientes de préstamos recibidos.*

CONCLUSIÓN

Con base en todo lo anterior, podemos arribar a los puntos siguientes:

- La nueva obligación prevista en el Art. 31-A del CFF, carece de un proceso legislativo claro, sencillo, práctico y de justicia fiscal, pues nace con el objeto de proveer información a las autoridades de ciertos contribuyentes (los que estaban sujetos a dictaminarse para efectos fiscales), quedando abierto hasta el día de hoy hasta para personas físicas del nuevo régimen de incorporación.
- Se genera una falta de seguridad jurídica, al dejar al total arbitrio de la autoridad, la definición de una nueva norma a través de la publicación de *contenidos*, fechas y formatos mediante reglas misceláneas, anexos y publicaciones en su página de último minuto. Favor de remitirse a todas las fechas y cambios que se señalaron en el presente documento.
- La autoridad en su “chat” menciona que solo deben presentarla quienes realicen alguna de las operaciones contenidas en el formulario, lo cual tampoco es suficientemente seguro, claro y menos aún si la consecuencia por no hacerlo puede ser vital para ciertos contribuyentes.
- Conforme al Art. 32-D del CFF, en caso de no presentarla será causa suficiente para dejar de ser contratista de la Administración Pública Federal
- Genera confusión la declaración informativa del Art. 32-H, sea la que se relaciona con el ejercicio de la opción de dictaminarse para efectos fiscales, y no así la obligación establecida en el Art. 31-A del CFF, a pesar de lo que quedó planeado en la exposición de motivos para 2014.
- El formulario establece cuáles son las operaciones relevantes, facultad que no le es establecida en el CFF.

- El Art. 31-A no se correlaciona directamente con una causal de infracción en caso de no presentar dicha información, lo cual podría generar que la norma sea imperfecta e inconstitucional.
- La información a presentar, de conformidad con el cuestionario correspondiente, puede representar un verdadero problema de tipo práctico para un número importante de contribuyentes, ya que, por ejemplo, una empresa del sistema financiero podría tener miles de operaciones diarias que caigan en los supuestos del apartado de “operaciones financieras”.
- En el caso de la información de precios de transferencia, no queda claro cuándo se debería de informar respecto de los supuestos ahí mencionados, por ejemplo, los ajustes a precios se podrían dar en distintas fechas y hasta el día de hoy, no existen reglas claras de cuándo y cómo hay que reconocer los ajustes correspondientes para efectos del ISR.
- Existen supuestos que causan serias dudas, por ejemplo: enajenar activos financieros de efectivo, cuando no sabemos, jurídicamente hablando, qué entender por dichos conceptos.
- Los reembolsos, dividendos, intereses, entre otros, son operaciones que se podrían realizar diariamente; es confuso cómo habría que presentar la información por día dentro de la informativa mensual. En general, es necesario definir con precisión los momentos y los casos en que debe aplicarse.

