



Reforma al artículo 31-A del CFF y su relación con otras obligaciones de reporte de información

30



C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores



Resulta de la mayor relevancia identificar de manera precisa las operaciones relevantes que realizan los contribuyentes bajo la caracterización contenida en el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), al igual que las diversas disposiciones fiscales que requieren información de diversas operaciones hechas por éstos, y reportarlas de manera adecuada, completa y correcta ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), con objeto de evitar las posibles sanciones que del incumplimiento de las disposiciones fiscales pudieran derivar

ANTECEDENTES

El artículo 31-A se incluyó por vez primera en el CFF en 2014, con la finalidad de que los contribuyentes presentaran información al SAT respecto de algunas operaciones que ese organismo considera relevantes para fines de fiscalización. La obligación se estableció originalmente en el primer párrafo del citado numeral, de la siguiente manera:

Artículo 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 que se celebraron. ...*

Como se aprecia fácilmente, la obligación era poco clara en cuanto a la información que sería requerida a los contribuyentes por las autoridades fiscales.

Cabe recordar que en ese mismo año –2014– se eliminó el dictamen fiscal obligatorio para los contribuyentes, y quedó únicamente la posibilidad de presentarlo de manera optativa para los grandes contribuyentes, en los términos del artículo 32-A del CFF.

Por ello, circulaba al principio una idea generalizada de que la información a presentar sería aquella que se contenía en los dictámenes fiscales y que el SAT no quería perder con la eliminación del dictamen obligatorio.

Sin embargo, fue hasta que el SAT dio a conocer la forma oficial 76, misma que contenía la declaración informativa de operaciones relevantes, cuando los contribuyentes nos percatamos de que ese órgano requería información estratégica sobre cierto tipo de operaciones donde podría haber planeaciones fiscales.

Desde luego, esa información resultaría de gran utilidad para alimentar los sistemas de riesgo que la autoridad utiliza para efectuar de manera eficiente su labor de fiscalización.

En aquel momento se presentó una gran cantidad de amparos en contra de las disposiciones que constituyeron la Reforma Fiscal 2014, entre las cuales se encontraba incluido el artículo 31-A del CFF.

Los argumentos planteados por los quejosos fueron en el sentido de que la disposición legal no establecía indicación clara o lineamientos que permitieran definir razonablemente el tipo de información que podría ser requerida, dejando esa definición a la total discrecionalidad de la autoridad fiscal, lo cual podría vulnerar los principios de legalidad y seguridad jurídica en perjuicio de los contribuyentes.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió que el citado artículo 31-A del CFF violaba los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica. Se transcribe a continuación la tesis que recoge el criterio sostenido por la Segunda Sala:

INFORMACIÓN DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.

El artículo citado establece que 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 30 días siguientes a aquél en que se celebraron. Ahora, si bien de su interpretación se advierte que prevé una cláusula habilitante a través de la cual el legislador facultó a la autoridad administrativa para emitir la forma oficial y las reglas a través de las cuales se señale la información relativa a las operaciones que efectúen los contribuyentes, lo cierto es que de su texto no se advierte algún parámetro que sirva de base para delimitar la actuación de la autoridad porque no contiene elemento alguno que permita definir, aunque sea de manera genérica, a qué tipo de información se refiere, ni mucho menos qué tipo de operaciones deberán reportarse, pues ni siquiera se establece si se refiere a información contable, a algún aspecto de operaciones relacionadas con enajenaciones, de ingresos, egresos, o incluso aquellas que excedan un monto determinado; aún más, no se refiere a la palabra “relevantes”; de ahí que el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, en la porción normativa indicada, viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica.

Amparo en revisión 746/2016. Corporativo Vasco de Quiroga, S.A. de C.V. y otras. 16 de noviembre de 2016. Mayoría de tres votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretaria: Jazmín Bonilla García.

Amparo en revisión 231/2016. Nissan Mexicana, S.A. de C.V. 16 de noviembre de 2016. Mayoría de tres votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 432/2016. Carrier Transicold de México, S. de R.L. de C.V. (antes Carrier Transicold de México, S.A. de C.V.). 23 de noviembre de 2016. Mayoría de tres votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 844/2016. Navistar International México, S. de R.L. de C.V. y otra. 30 de noviembre de 2016. Mayoría de tres votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

No. de Registro 2013391. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro 38. Tomo I. Materia constitucional-común. Tesis aislada. Tesis 2a. CXLIV/2016 (10a.). Enero de 2017, pp. 797.

Artículo 31-A. Los contribuyentes deberán presentar, con base en su contabilidad, la información de las siguientes operaciones:

a) Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Las operaciones con partes relacionadas.

c) Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.

e) Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

...

Como puede advertirse claramente, con la nueva redacción de la parte inicial del artículo referido los contribuyentes tienen una idea general de la información que será solicitada por la autoridad fiscal y que deberán proporcionar con base en su contabilidad, con lo cual aparentemente se eliminan las violaciones constitucionales declaradas por la SCJN respecto de los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Es importante resaltar que los incisos a), b), c), d) y e) que se adicionaron al primer párrafo del artículo 31-A del CFF son justamente los encabezados de las distintas secciones o anexos que componen la forma oficial 76, misma que para 2020 se encuentra incluida en un aplicativo que deben llenar los contribuyentes obligados en el portal del SAT, de conformidad con la Ficha de trámite 230/CFF “Declaración informativa de operaciones relevantes”, contenida en el anexo 1-A “Trámites Fiscales” de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020.

El aplicativo en comento solicita información más específica y detallada, como se comentará posteriormente.

Cabe hacer mención de que durante los ejercicios 2018 y 2019, la obligación de presentar la información de operaciones relevantes se incluyó en la

REFORMA AL ARTÍCULO 31-A DEL CFF PARA EL EJERCICIO 2020

Para el ejercicio 2020, con el afán de eliminar los vicios de inconstitucionalidad que contenía el artículo 31-A del CFF en su publicación original, se reforma el primer párrafo del citado precepto para quedar redactado en los términos siguientes:

fracción I del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), con la redacción modificada, antes transcrita.

La información relativa a las operaciones relevantes deberá presentarse trimestralmente dentro de los 60 días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate.

De conformidad con la regla 2.8.1.15. de la RM para 2020, la declaración informativa de operaciones relevantes se presentará conforme a la tabla siguiente:

Declaración del mes:	Fecha límite en que se deberá presentar:
Enero, febrero y marzo	Último día del mes de mayo de 2020
Abril, mayo y junio	Último día del mes de agosto de 2020
Julio, agosto y septiembre	Último día del mes de noviembre de 2020
Octubre, noviembre y diciembre	Último día del mes de febrero de 2021

Señala también la regla antes referida, que no se deberá presentar la declaración informativa cuando el contribuyente no hubiere realizado en el periodo de que se trate, las operaciones relevantes cuya información se requiere.

Los contribuyentes distintos de aquellos que componen el sistema financiero,¹ así como los que optaron por dictaminar sus estados financieros por contador público, en los términos del artículo 52 del CFF y que hayan cumplido con la presentación de ese dictamen en tiempo y forma, quedarán relevados de declarar las operaciones cuyo monto acumulado en el ejercicio de que se trate sea inferior a \$60'000,000.

Se indica también en el artículo 31-A del CFF que cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de 30 días, contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

La obligación fiscal establecida en el artículo referido se considerará incumplida cuando los contribuyentes, una vez concluido el plazo de corrección antes señalado, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.

OTRAS OBLIGACIONES FISCALES DE REPORTE DE INFORMACIÓN

El propósito de este artículo, además de comentar la reforma efectuada al artículo 31-A del CFF, es tratar de identificar la interacción de las operaciones relevantes a que hace referencia la declaración informativa de operaciones relevantes con otras disposiciones fiscales que imponen obligaciones de reporte de información, algunas de las cuales incluso han sido recientemente establecidas en la Reforma Fiscal 2020.

Las disposiciones fiscales a que haré referencia son las siguientes:

1. Revelación de esquemas reportables

De conformidad con el nuevo Título VI del CFF, que comprende los artículos del 197 al 202, a partir del 1 de enero de 2021 se obliga a los asesores fiscales o a los contribuyentes, según corresponda, a revelar sus esquemas reportables, tanto generalizados como particularizados, que sean diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados desde el 1 de enero de 2020, o incluso en ejercicios anteriores cuando sus efectos fiscales se extiendan a partir de aquel ejercicio y en adelante.

En el artículo 199 del CFF se enlistan los diferentes supuestos que deben ser considerados como esquemas reportables, cuando generen o puedan generar, directa o indirectamente, un beneficio fiscal en México.

2. Declaraciones informativas de precios de transferencia

Se establece en la fracción X del artículo 76 de la LISR, la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones celebradas con partes

¹ En los términos de lo establecido en el artículo 7, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

...resulta importante identificar y comprender adecuadamente los requerimientos de información que están en las distintas disposiciones fiscales, con el propósito de cumplir de manera coherente y consistente, puesto que, sin duda, las verificaciones y cruces de las distintas fuentes de información con que cuenta el SAT forman parte de los procesos que efectúan los modelos de riesgos con los que cuenta la autoridad fiscal para realizar sus funciones de fiscalización.

relacionadas residentes en el extranjero a través del anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM9).

Por otra parte, los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos establecidos en el artículo 76-A de la LISR deberán presentar las declaraciones que les correspondan. Para efectos de este análisis únicamente me enfocaré en la declaración informativa local de partes relacionadas (fracción II).

3. Revelación de situaciones contempladas en los criterios no vinculativos en materia de precios de transferencia

De conformidad con lo establecido en la fracción XV de la regla 2.13.16. de la RM para 2020, en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del CFF y 58, fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) que elabore el contador público registrado, se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere

el numeral 33, fracción I, inciso h) del CFF, señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente.

Para los efectos de este análisis, resultan relevantes los criterios 39/ISR/NV y 40/ISR/NV en materia de precios de transferencia.

4. Nuevo aviso de cambio de socios o accionistas ante el RFC

A partir del ejercicio 2020, en el artículo 27, apartado B, fracción VI del CFF se obliga a las personas morales a presentar un aviso ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), a través del cual deberán informar el nombre y la clave del RFC de los socios o accionistas, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a éstos.

LISTADO DE OPERACIONES RELEVANTES QUE PODRÍAN SER TAMBIÉN REPORTABLES EN LOS TÉRMINOS DE OTRAS DISPOSICIONES FISCALES

A continuación, presento un listado de las operaciones relevantes, en los términos del artículo 31-A del CFF, que podrían ser reportables también de conformidad con otras disposiciones fiscales:

1. Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la LISR.

a) Operaciones financieras compuestas y/o estructuradas.

• Esquemas reportables –artículo 199, fracción IV del CFF–. Consiste en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de esa serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

2. Las operaciones con partes relacionadas.

a) 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.

b) Realización de ajustes en el ejercicio actual que han modificado en más de \$60'000,000 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.

c) 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 al ejercicio actual, para quedar pactadas como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables.

d) Realización de ajustes en el ejercicio actual que han modificado en más de \$60'000,000 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.

- En todos los casos anteriores, los ajustes deberán ser incluidos en la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (DIM9), cuando sea el caso.
- En todos los casos anteriores, los ajustes deberán ser reportados en la declaración informativa local de partes relacionadas cuando el contribuyente se ubique en los supuestos de presentación de tal declaración (artículo 76-A de la LISR).
- En todos los casos anteriores, el contador público registrado que dictamine los estados financieros del contribuyente para fines fiscales, cuando el contribuyente haya optado por ello, deberá reportar en su caso el incumplimiento al criterio 40/ISR/NV cuando tales ajustes se hubieren realizado indebidamente dentro del rango de valores de mercado.
- Adicionalmente, todos los supuestos anteriores deberán cumplir con las reglas emitidas para los ajustes de precios de transferencia, que se encuentran en la sección 3.9. de la RM para 2020.

e) Determinación de costos o gastos con base en valores residuales de utilidad y/o realización de pagos de esos gastos.

- Esquemas reportables –artículo 199, fracción VI, inciso d) del CFF–. Cuando involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales no existan

comparables fiables, por ser operaciones que involucren funciones o activos únicos o valiosos. Lo anterior resultaría aplicable cuando no se hubieran aplicado los métodos de partición de utilidades o residual de partición de utilidades, sino un método funcional que no contemple un análisis funcional que hubiera considerado las funciones o activos únicos y valiosos de ambas partes relacionadas involucradas en las transacciones (bajo un enfoque meramente residual de utilidades).

- En este caso, el contador público registrado que dictamine los estados financieros del contribuyente para fines fiscales, cuando el contribuyente haya optado por ello, deberá reportar, en su caso, el incumplimiento al criterio 39/ISR/NV cuando existan defectos relevantes en materia de comparabilidad en los análisis de precios de transferencia, cuando ello derive de las contribuciones únicas y valiosas que aporten las partes relacionadas involucradas en las transacciones objeto del estudio que sirva como documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en materia de precios de transferencia.

3. Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

a) Cambio de socios o accionistas de manera directa.

- El contribuyente deberá presentar el nuevo aviso de cambio de socios o accionistas, contemplado en el artículo 27, apartado B, fracción VI del CFF, mediante la Ficha de trámite 295/CFF “Aviso de actualización de socios y accionistas”.

b) Enajenación de acciones.

- En el caso de que la enajenación de acciones tenga como consecuencia una modificación o inclusión de los socios o accionistas, el contribuyente deberá presentar el nuevo aviso de cambio de socios o accionistas, contemplado en el artículo 27, inciso B, fracción VI del CFF, mediante la Ficha de trámite 295/CFF “Aviso de actualización de socios y accionistas”.

4. Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.

a) Reestructura o reorganización por enajenación de acciones.

- En el caso de que la enajenación de acciones tenga como consecuencia una modificación o inclusión de los socios o accionistas, el contribuyente deberá presentar el nuevo aviso de cambio de socios o accionistas, contemplado en el artículo 27, apartado B, fracción VI del CFF, mediante la Ficha de trámite 295/CFF “Aviso de actualización de socios y accionistas”.

b) Realizó una centralización o descentralización de alguna de las siguientes funciones por parte del grupo económico al que pertenece: compras, tesorería, logística, cuentas por cobrar y/o cuentas por pagar, nómina y personal.

c) Realizó algún cambio en su modelo de negocios a partir del cual realice o dejó de realizar alguna(s) de la(s) siguiente(s) función(es): maquila o manufactura de bienes propiedad de un residente en el extranjero; distribución o comercialización de bienes adquiridos de un residente en el extranjero y/o servicios administrativos auxiliares en favor de un residente en el extranjero.

- En ambos supuestos, se pueden considerar esquemas reportables –artículo 199, fracción VI, inciso d) del CFF–. En el caso de que se trate de reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de la reestructuración, los contribuyentes que tributen en el Título II de la LISR reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.

5. Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

a) Enajenación de bienes intangibles.

Esquema reportable –artículo 199, fracción VI, inciso a) del CFF–, cuando se transmitan activos intangibles difíciles de valorar.

b) Dividió pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores con motivo de escisión.

c) Le transmitieron pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores divididas con motivo de escisión.

- En ambos casos pueden llegar a considerarse esquemas reportables –artículo 199, fracción III del CFF–, por tratarse de uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.

CONCLUSIONES

Resulta de la mayor relevancia identificar de manera precisa las operaciones relevantes que realizan los contribuyentes bajo la caracterización que se encuentra en el artículo 31-A del CFF, al igual que las diversas disposiciones fiscales que requieren información de diversas operaciones hechas por los contribuyentes, y reportarlas de manera adecuada, completa y correcta ante el SAT, para con ello evitar las posibles sanciones que del incumplimiento de las disposiciones fiscales pudieran derivar.

Igualmente, resulta importante identificar y comprender adecuadamente los requerimientos de información que están en las distintas disposiciones fiscales, con el propósito de cumplir de manera coherente y consistente, puesto que, sin duda, las verificaciones y cruces de las distintas fuentes de información con que cuenta el SAT forman parte de los procesos que efectúan los modelos de riesgos con los que cuenta la autoridad fiscal para realizar sus funciones de fiscalización.

Por último, es necesario que los contribuyentes estén atentos a las posibles diferencias existentes entre las diversas disposiciones fiscales que les requieren información respecto de algunas operaciones, en cuanto a características o circunstancias de las mismas, montos, temporalidad, periodos de los reportes, umbrales de cumplimiento, entre otras situaciones, con la finalidad de proporcionar la información de manera precisa y suficiente a las autoridades fiscales. •