



Julio 2018

Comisión Fiscal

**C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Presidente Consejo
Directivo**

“REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, JUNIO DE 2018”

ANTECEDENTES

El pasado 05 de diciembre de 2017, se envió al Congreso de la Unión iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF), a la Ley Aduanera, al Código Penal Federal y a la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos.

Esta propuesta busca erradicar la sustracción de combustibles de la red de ductos de Petróleos Mexicanos, y puesto que considera que no sucede de manera aislada, propone diversos cambios a las disposiciones legales tanto en materia fiscal como penal, que coadyuven a la disminución de esta práctica.

Según lo señalado en la exposición de motivos de la iniciativa referida, "*Se observa que aprovechando lagunas legales, involucrando a personas físicas o jurídicas con actividades reguladas de transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de combustibles, así como vulnerando los sistemas de medición o esquemas de control se vienen realizando esquemas que propician la ilegalidad de las conductas desarrolladas para obtener lucros indebidos*".

En estricto sentido la reforma en comento, tiene como finalidad "*fortalecer y uniformar los mecanismos de supervisión y control de toda la cadena de producción y comercialización de los hidrocarburos y petrolíferos, así como reforzar los supuestos y sanciones relativos a las conductas ilícitas que se presenten en dichas materias*".

MARCO NORMATIVO

Código Fiscal de la Federación (CFF)

**C.P.C. y M. I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente
General**

**C.P.C. y M.I. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad**

**C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**

INTRODUCCIÓN

El pasado 01 de junio de 2018, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos, mismas que en términos generales inician su vigencia a partir del día siguiente a su publicación.



ccpudg@yahoo.com.mx

En un primer momento, como se indicó, se buscó con esta reforma desincentivar la extracción ilegal de combustible, así como su comercialización. No obstante, se realizaron también reformas sensibles en materia de fiscalización, específicamente en materia de transmisión de pérdidas fiscales.

Así mismo, el pasado día 25 de junio de 2018, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), un Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del CFF.

Como recordaremos, en este precepto legal se establece la facultad que tiene la autoridad fiscal para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes, cuando se detecta que el contribuyente que los emitió no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, cuando el contribuyente se encuentre no localizado.

El ejercicio de esta facultad está sujeto a un procedimiento específico, mismo que mediante la reforma en cuestión ha sufrido algunos cambios favorables tanto para el contribuyente como para la propia autoridad fiscalizadora, y que vienen a extender los plazos en que se desarrolla.

DESARROLLO

A continuación, algunos comentarios sobre los principales cambios al CFF que derivaron de los Decretos referidos en la Introducción.

En primer término, respecto al Decreto publicado el 01 de junio de 2018:

Artículo 28, éste se reestructura en su contenido de su fracción primera, para agregar los apartados A y B, adicionando dentro del apartado B la obligación para que los que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, y dictámenes emitidos por laboratorios de prueba y ensayo que confirmen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate, así como el octanaje en el caso de gasolina.

Dichos equipos y programas, así como los exámenes de laboratorio referidos, se podrán obtener o realizar con las personas que para tales efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El artículo 29 fue reformado aclarando la facultad del SAT para normar la emisión de comprobantes fiscales que amparen operaciones realizadas con el público en general.

Así mismo, adiciona la facultad del SAT para establecer las características de los documentos digitales que amparen operaciones por las que no haya la obligación de emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI).

En materia de facultades de comprobación, se reformó el artículo 42, en su fracción V, inciso b, para adicionar como facultades del SAT relacionadas con las visitas domiciliarias, la revisión de la operación de máquinas de controles volumétricos, a fin de complementar la obligación adicionada en el artículo 28 ya comentada.

Se adiciona una fracción X al artículo 42, otorgando como facultad a la autoridad, para "*practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos*".

Ahora bien, parte de las reformas al CFF, no solamente atienden a desincentivar la extracción ilegal de combustibles, su transporte y su comercialización, sino que también además algunas de las mismas están encaminadas a fortalecer el brazo recaudatorio del SAT. Parte de esto, lo encontramos en la modificación que se realizó al tercer párrafo del artículo 42, en el cual, faculta a la autoridad para que cuando lleve a cabo el ejercicio de sus facultades, pueda requerir a los contribuyentes la información comprobatoria de cantidades que se acrediten, o de pagos de lo indebido que se compensen o de

estímulos o subsidios fiscales que se apliquen, aún a pesar de que estos no correspondan al ejercicio de revisión.

Se adicionó de igual forma el artículo 53-D, a través del cual busca la autoridad dar certeza jurídica a las revisiones a que se refieren el artículo 42 fracciones III, V y VI, señalando el procedimiento que deberá cumplirse para el ejercicio de facultades de comprobación.

En el artículo 56 se adicionó un nuevo procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal por parte de la autoridad, consistiendo esencialmente en el promedio de los ingresos resultados de la verificación realizada por la autoridad en términos de lo dispuesto en la fracción X del artículo 42, ya señalado.

Una adición sustancial, es la contenida en el artículo 69-B Bis, a través de la cual, la autoridad podrá presumir que un contribuyente efectuó la "transmisión indebida de las pérdidas fiscales", en los siguientes términos:

"69-B Bis. La autoridad podrá presumir que se efectuó la transmisión indebida de las pérdidas fiscales, cuando del análisis de la información con que cuenta en sus bases de datos, identifique que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, dicho contribuyente deje de formar parte del grupo al que perteneció."

Esta presunción es aplicable siempre y cuando el contribuyente que declaró u obtuvo pérdidas fiscales, se encuentre en cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Obtenga pérdidas fiscales en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución en un monto mayor al de sus activos y que más de la mitad de sus deducciones derivaron de operaciones realizadas con partes relacionadas.

II. Obtenga pérdidas fiscales con posterioridad a los tres ejercicios fiscales declarados siguientes al de su constitución, derivadas de que más de la mitad de sus deducciones son resultado de operaciones entre partes relacionadas y las mismas se hubieren incrementado en más de un 50 por ciento respecto de las incurridas en el ejercicio inmediato anterior.

III. Disminuya en más del 50 por ciento su capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante, en ejercicios posteriores a aquél en el que declaró la pérdida fiscal, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de sus activos a través de reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o porque dichos activos se hubieren enajenado a partes relacionadas.

IV. Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la existencia de enajenación de bienes en la que se involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad sin considerar dicha segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.

V. Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de que se haya realizado al menos el 50 por ciento de la deducción.

VI. Obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Para la aplicación de esta presunción legal, se establece que la autoridad debe notificar al contribuyente a través del buzón tributario, para que éste manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos.

Si como resultado de lo anterior, a juicio de la autoridad el contribuyente no desvirtuó la presunción de transmisión indebida de las pérdidas fiscales, el SAT publicará en su página de Internet y en el Diario Oficial de la Federación, un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputaron. La publicación de dicho listado, tiene como efecto confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales obtenidas por el contribuyente que las generó, así como la improcedencia de su disminución por el contribuyente que corresponda.

En materia de sanciones administrativas, se reformó el artículo 81, fracción XXV, para ajustarlo a las obligaciones establecidas en el artículo 28, fracción I, relativas a lo que integra la contabilidad ya comentado, indicando multas por su incumplimiento que van desde \$35,000.00 a \$61,500.00, y en el caso de que se incurriera en alguna de las agravantes, las mismas podrían ser desde \$1,000,000.00 hasta \$3,000,000.00.

En este mismo sentido, se incluyó como una infracción relacionada con la contabilidad, según se desprende de la reforma al artículo 83 del CFF, lo siguiente:

- a) No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos, así como registrar gastos inexistentes.
- b) No entregar o no poner a disposición la representación impresa de dichos comprobantes, cuando ésta le sea solicitada por sus clientes, así como no expedir los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas los requieran.

En materia de delitos fiscales, se adicionaron 3 tipos penales, en su artículo 110, siendo estos los siguientes:

- a) *A quien mediante cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de cualquier otra clase de tecnología, suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente.*
- b) *A quien otorgue su consentimiento para llevar a cabo la suplantación de su identidad.*
- c) *Incite a una persona física a inscribirse en el registro federal de contribuyentes para utilizar sus datos de forma indebida.*

En los tres casos, la sanción que se impondrá es de 3 meses a 3 años de prisión.

En este mismo aspecto, se adiciona la fracción VIII al artículo 111, para señalar que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

“VIII. Asiente con información falsa o de manera inadecuada las operaciones o transacciones contables, fiscales o sociales, o que cuente con documentación falsa relacionada con dichos asientos.”

En materia de delitos relacionados con los controles volumétricos, se adicionó el artículo 111 Bis, que establece que se impondrá sanción de 3 a 8 años de prisión a quien:

- “I. No mantenga los controles volumétricos, o contando con éstos, se lleven a cabo en contravención con lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.*
- II. Carezca, altere, inutilice o destruya los equipos y programas informáticos destinados a llevar a cabo los controles volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.*
- III. Realice, permita o entregue a la autoridad, registros falsos, que induzcan al error, incompletos, o inexactos en los controles volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.”*

Respecto al Decreto publicado el 25 de junio de 2018, se precisan los siguientes puntos relevantes de la reforma al procedimiento para presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes:

El contribuyente podrá solicitar por única ocasión que se prorrogue por 5 días más el plazo de 15 días con los que cuenta para aportar información y documentación, con el fin de desvirtuar los hechos por los cuales la autoridad presume la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes emitidos por él.

La prórroga deberá solicitarla dentro del plazo de los 15 días y se entenderá concedida sin necesidad de que la autoridad se pronuncie al respecto, comenzando a partir del día siguiente del vencimiento de dicho plazo.

Se extiende el plazo que tiene la autoridad fiscal para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente de 5 a 50 días.

Se adiciona la facultad de la autoridad dentro de este procedimiento para que pueda requerir al contribuyente información y documentación adicional a la ya aportada.

El requerimiento podrá hacerse únicamente dentro de los primeros 20 días del plazo de los 50 días con el que cuenta la autoridad para valorar las pruebas inicialmente aportadas por el contribuyente.

El contribuyente tendrá 10 días para proporcionar la información y documentación adicional, a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento realizado por la autoridad a través de su buzón tributario.

En este caso, el plazo de los 50 días con el que cuenta la autoridad para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente se suspenderá, a partir de que surte efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente en que venza el plazo de los 10 días que tiene el contribuyente para cumplir con dicho requerimiento.

Si la autoridad no notifica la resolución dentro del plazo de los 50 días con los que cuenta para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dió origen al procedimiento.

La autoridad fiscal publicará trimestralmente en el DOF y en su página de internet, un listado de los contribuyentes que lograron desvirtuar los hechos que se les imputaban, así como quienes obtuvieron resolución o sentencia firme por la que se haya dejado sin efectos la resolución definitiva por la que se presumió la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes.

CONCLUSIÓN

Consideramos que estas reformas fortalecen de manera importante a la Autoridad Hacendaria, puesto que las facultades creadas con el Decreto de 01 de junio, le permiten obtener los elementos necesarios para fiscalizar la comercialización de hidrocarburos, y con ello, coadyuvar para que el combustible extraído ilícitamente no se venda en las estaciones de servicios del país.

Adicional a lo anterior, es de resaltar la presunción legal en materia de transmisión de pérdidas fiscales, puesto que esto definitivamente limitará planeaciones fiscales, en las que sea difícil comprobar su materialidad o razón de negocios de las transformaciones sociales o corporativas.

En cuanto a las reformas al CFF contenidas en el Decreto de 25 de junio, consideramos que los cambios al procedimiento para que la autoridad pueda presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes, fortalece el derecho de audiencia del contribuyente, le da mayor oportunidad a la autoridad fiscal para valorar debidamente las pruebas que aporte el contribuyente, con la posibilidad de que se le permita aclarar ciertos puntos en los que la autoridad tenga dudas, y finalmente en su conjunto viene a otorgar mayor seguridad jurídica en el desarrollo del procedimiento.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos “Universidad de Guadalajara”, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTA: C.P.C.Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
VICEPRESIDENTA: C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
SECRETARIO: C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
L.C.P. y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPÚLVEDA PORTILLO
Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>