

COMENTARIOS SOBRE EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Por: LIC. IGNACIO ORENDAIN KUNHARDT

SUMARIO

Introducción. I. Iniciación de la vigencia. II. Relaciones entre fisco federal y contribuyentes. III. Aplicación estricta de normas tributarias. IV. Concentración de disposiciones generales. V. Recargos. VI. Intereses en caso de pago indebido. VII. Negativa Ficta. VIII. Facultades de comprobación. IX. De la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes. X. De la caducidad. XI. De las infracciones y delitos fiscales. XII. Procedimiento administrativo. De los Recursos. XIII. De las notificaciones. XIV. De la garantía del interés fiscal. XV. De la intervención. XVI. Del procedimiento contencioso administrativo. XVII. Aspectos relevantes del anteproyecto del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

INTRODUCCION

No se trata de analizar en forma exhaustiva los preceptos del nuevo Código Fiscal de la Federación, sino de poner en consideración de ustedes los aspectos más relevantes de su contenido, refiriéndonos también al anteproyecto de su Reglamento.

I. INICIACION DE VIGENCIA

Los cinco primeros Títulos del nuevo Código Fiscal de la Federación entraron en vigor el 1o. de enero de 1983. El título Sexto, relativo al Procedimiento Contencioso, esto es el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entró en vigor el 1o. de abril de 1983.

II. RELACIONES ENTRE FISCO FEDERAL Y CONTRIBUYENTES

Se parte del principio de que las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el cumplimiento voluntario de las normas fiscales, teniéndose así confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

III. APLICACION ESTRICTA DE NORMAS TRIBUTARIAS

Si bien prevalece el principio de aplicación estricta de las normas tributarias, la misma se limita al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, infracciones y sanciones.

Esto quiere decir que las disposiciones fiscales que regulan aspectos diversos a los antes señalado se podrán interpretar de conformidad con sus fines y, a falta de disposición fiscal expresa, se podrá integrar la norma aplicable, considerando el derecho federal común, que sólo en tal caso sería de aplicación supletoria.

En tal virtud, será necesario tener conocimientos profundos de las iniciativas de nuevas leyes fiscales o reformas y adiciones a las ya existentes, así como de los Diarios de Debates del Congreso de la Unión, para poder precisar cuál fue la finalidad que tuvo el legislador.

IV. CONCENTRACION DE DISPOSICIONES GENERALES

En forma por demás congruente y como una medida plausible, disposiciones que se encontraban **básicamente** referidas al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado, se concentran en el Código Fiscal, en vista de que las mismas pueden tener aplicación en relación con otras disposiciones fiscales federales.

V. RECARGOS

Por lo que se refiere, tanto a los que deban cubrir los particulares, como a los intereses que el Fisco Federal está obligado a pa-

gar por cantidades no devueltas oportunamente, se hace una adecuación a la realidad económica en continuo cambio y se indica que se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación bancaria que señala el Banco de México. Para 1983 la Ley de Ingresos indica que la tasa será del 3.5% mensual, por lo que aplicando a ésta el 50% adicional, la tasa de recargos será del 5.25% mensual.

En cuanto al monto de los recargos, se distinguen dos situaciones, a saber:

a) Si el contribuyente paga en forma espontánea las contribuciones omitidas y los recargos, éstos no excederán del 100% del monto de tales contribuciones.

b) En el supuesto de mediar requerimiento de la autoridad para el pago de contribuciones omitidas, el límite máximo será del 250%.

No se calcularán recargos sobre los propios recargos. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

No se contempla, en forma expresa, la figura del "pago bajo protesta". Sin embargo, consideramos que si un particular hace valer en tiempo sus medios de defensa, aunque haga el pago liso y llano debe estimarse que es bajo protesta. Inclusive en este caso, si el particular obtiene resolución favorable, el Fisco Federal debe devolver lo que se hubiera pagado inicialmente. Por otro lado, existe interpretación de los Tribunales Fiscales en ese sentido. Además, tratándose de recursos administrativos y del juicio de nulidad, únicamente se entiende que hay consentimiento tácito de los actos administrativos cuando no se promuevan en tiempo los medios de defensa, lo cual corrobora que aun cuando se pague de manera lisa y llana, el intentar dentro de los plazos legales, sea el recurso o el juicio ante el Tribunal Fiscal, no implica consentimiento del contribuyente y sí por el contrario el que no esté de acuerdo con la resolución impugnada.

VI. INTERESES EN CASO DE PAGO INDEBIDO

Como nueva cuestión, se establece la posibilidad de que los particulares tengan derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses, sobre las cantidades pagadas en forma indebida y a partir de que se efectuó el pago, siempre y cuando hubieren obtenido una resolución firme, favorable total o parcialmente, con motivo de haber interpuesto de modo oportuno los medios de defensa que las Leyes Fiscales establezcan.

VII. NEGATIVA FICTA

En materia de negativa ficta, el plazo anterior de 90 días para que se configurara, se modifica por el de cuatro meses. Continúa la posibilidad de que los particulares, transcurrido dicho plazo, interpongan los medios de defensa que procedan.

VIII. FACULTADES DE COMPROBACION

Prácticamente prevalecen los requisitos constitucionales en cuanto a visitas domiciliarias.

También resulta relevante observar la posibilidad de que las visitas concluyan anticipadamente en ciertos casos.

En cuanto a la inconformidad con respecto a los hechos contenidos en las Actas Final o Complementaria, los particulares deberán hacer valer sus razones dentro de los 45 días siguientes al cierre del Acta Final.

En forma por demás distinta al sistema anterior, al escrito de inconformidad deben acompañarse las pruebas documentales pertinentes, mismas que se vincularán a los hechos con los que el contribuyente se inconforme.

Los hechos con respecto a los cuales el contribuyente no se inconforme o no presente pruebas, se tendrán por aceptados.

IX. DE LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES

a) Si hay oposición o se obtaculiza la iniciación o el desarrollo

de facultades de comprobación o se omite presentar declaración del ejercicio de cualquier contribución federal, hasta el momento en que se inicie la facultad de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo de la presentación de la declaración de que se trate.

m) Si no se presentan libros, registros de contabilidad, ni documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no se proporcionen informes relativos al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

c) Si se dan irregularidades, entre otras, por omisión de registros de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio; por registrar compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; por omitir o alterar el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registrar los precios distintos de los de costo, si el importe excede del 3% de los ingresos declarados en el ejercicio, así como otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones.

En relación con lo anterior se establecen procedimientos para los efectos de la determinación presuntiva de la utilidad fiscal.

La determinación presuntiva también procede con respecto a contribuciones que debieron haberse retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

En caso de que se trate de un contribuyente con más de 20 trabajadores a su servicio, puede presumirse que las contribuciones que deben enterarse con motivo de la retención del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, por la presentación de un servicio personal subordinado, se relacionan con la tarifa que corresponda para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social.

También se señalan determinados supuestos para presumir que los bienes adquiridos y no registrados por un contribuyente fueron enajenados, así como el importe de la enajenación; si las adquisiciones no se registraron en la contabilidad y fueron objeto de determinación por las autoridades fiscales, a menos que la falta de registro de adquisiciones hubiera sido motivada por caso for-

tuito o fuerza mayor, lo que debe demostrar el propio contribuyente.

Subsiste la obligación de las autoridades de determinar, en primer lugar, la omisión en el pago de contribuciones del último ejercicio de 12 meses ante el que se hubiera presentado o debió presentarse declaración, antes de ejercer las facultades de comprobación, pudiendo igualmente aplicarse a un ejercicio irregular, si el contribuyente se hizo dictaminar por Contador Público autorizado.

Sólo en el caso que, de la comprobación antes mencionada, resulte que se omitió presentar declaración del ejercicio de alguna irregularidad, se podrán determinar, en el mismo acto o con posterioridad, contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores.

X. DE LA CADUCIDAD

Subsiste la figura de la caducidad, en cuanto a la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, señalándose reglas específicas para precisar en qué momento se inicia el plazo de cinco años, el cual no estará sujeto a interrupción ni suspensión.

XI. DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

Subsiste el principio de que no se impondrán multas si el cumplimiento de las obligaciones se hace en forma espontánea. Se agrega a tal principio el hecho de que se incurra en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

Como agravante para la imposición de sanciones se considera el hecho de que el infractor sea reincidente, esto es, que por segunda o posteriores ocasiones se sancione a dicho infractor o que la comisión de la infracción sea en forma continuada. Siempre se considera agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de otros contribuyentes.

Se establece la posibilidad de que si la multa se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor, se reduzca

automáticamente en un 20% de su monto, sin que se exija nueva resolución, salvo los casos de materia aduanera o de registro federal de vehículos, o de otros señalados por el propio Código.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, antes del cierre del Acta de Visita Final o de que se le notifique el oficio de observaciones, si la infracción fue descubierta por las autoridades fiscales, se aplicará una multa del 50% de las contribuciones omitidas. Si el pago se hace después del Acta Final de Visita o de la notificación del oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, la multa aplicable será del 100%.

En todos los demás casos se aplicará como multa el 150% de las contribuciones omitidas.

Se establece un sistema para aumentar o disminuir los porcentajes de las multas, en los casos que así proceda.

Se incrementan los montos de las multas cuando se trate de infracciones consistentes en la omisión de presentación de documentos que se está obligado o de otras infracciones, tales como no llevar libros de contabilidad, llevar la contabilidad en forma distinta, oponerse al ejercicio de facultades de comprobación, entre otros.

En cuanto a los delitos fiscales, subsisten los principios ya conocidos, aunque también se consideran responsables a quienes concierten la realización del delito.

Se introduce la figura de la tentativa de los delitos fiscales previstos en el Código.

Igualmente se incorpora la figura del delito continuado, en cuyo caso la pena podrá aumentarse por una mitad más de la que resulte aplicable. Se define como delito continuado aquél que se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictiva e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Se reitera que se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, a quien consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas; omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, o se beneficie, sin tener derecho, de un subsidio o estímulo fiscal.

También subsiste la imposición de pena de prisión de tres meses a tres años a quien omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes, por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, o no rinda al citado Registro los informes a que se encuentra obligado, o lo haga con falsedad.

Asimismo se impondrá la misma pena de prisión a quien omita presentar declaraciones a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

XII. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LOS RECURSOS

Los recursos administrativos se limitan a:

- a) El de revocación.
- b) El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- c) El de nulidad de notificaciones.

Serán materia del recurso de revocación, que continúa siendo optativo, en vista de que el interesado puede acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, las resoluciones definitivas que determinen contribuciones omitidas o accesorios. Ello equivale a que en contra de resoluciones que sean de otro tipo, por ejemplo en cuanto a interpretación de las leyes fiscales, no pueda optarse por el recurso, sino que siempre será necesario acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

Se incorporan como materia de recurso de revocación las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras.

Los otros recursos, esto es el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones, siempre será necesario agotarlos, previamente a promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Los recursos se harán valer dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución o el particular se haga sabedor de la misma.

XIII. DE LAS NOTIFICACIONES

Prevalecen las formas de notificar ya existentes, resaltando que siempre las notificaciones serán personales o por correo certificado con acuse de recibo, tratándose de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y en general de actos administrativos que pueden ser recurridos.

Las notificaciones continúan surtiendo efectos al día siguiente a aquél en que fueron hechas.

Igualmente, si la notificación es personal y no se encuentra el interesado, se dejará citatorio no sólo como ya acontecía para que se espere al notificador a una hora fija del día hábil siguiente, sino inclusive para que el interesado ocurra a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales.

En materia de procedimiento administrativo de ejecución, si la persona citada o su representante no esperan al ejecutor, la diligencia se practicará con quien se encuentre en el domicilio o con su vecino.

Una novedad es que las notificaciones por correo certificado con acuse de recibo se tendrán por legalmente practicadas, siempre que el domicilio al que se haya dirigido la pieza postal sea el lugar en que deba hacerse la notificación.

Lo anterior representa un cambio radical de procedimiento, por lo que más que nunca se impone la necesidad de llevar un absoluto control de las notificaciones que se reciban de las autoridades fiscales por correo certificado.

XIV. DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

Subsisten las formas previstas en el Código anterior para garantizar el interés fiscal. Como aspecto novedoso se permite solicitar al Jefe de la Oficina Ejecutora la suspensión del procedimiento, sin necesidad de exhibir copia del medio de defensa, lo que podrá hacerse en un plazo de 45 días.

Se deberá garantizar la suerte principal y los accesorios, éstos hasta por un plazo de 12 meses.

Los gastos de ejecución no son garantizables. Ello significa que si se inicia el procedimiento de ejecución y no habiéndose garanti-

zado el interés fiscal, ni interpuesto en tiempo los medios de defensa, los gastos de ejecución deberán cubrirse en efectivo.

El Artículo Noveno Transitorio del nuevo Código Fiscal indica que deberá ampliarse la garantía, aunque señala un plazo de 15 días contados a partir del 1o. de enero de 1983. Como esto ha sido prácticamente imposible, sentimos que en todo caso procedería solicitud de ampliación con base en lo dispuesto por los párrafos segundo y tercero del artículo 141 del Ordenamiento que se analiza.

XV. DE LA INTERVENCION

Un aspecto que ha preocupado profundamente, en cuanto al contenido del nuevo Código es el que se refiere a las facultades de los interventores, que cuando dicten medidas provisionales urgentes por ponerse en peligro los intereses del fisco federal y aquéllas no se cumplieren, podrán, o cesar la intervención y convertirla en administración o bien proceder a la enajenación del negocio. Ello también procede cuando lo recaudado en la negociación intervenida no alcance a cubrir cuando menos el 24% del crédito fiscal con ciertas salvedades.

XVI. DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Una cuestión que resulta importante es la de que la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación deberá presentarse directamente ante la Sala en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, o en el que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo, si no existe notificación hecha legalmente.

Vale la pena señalar que el nuevo Código Fiscal continúa consagrando el principio de que las resoluciones favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Se permite a la autoridad demandada el que, al contestar la demanda o hasta antes del cierre de instrucciones se allane a las pretensiones del demandante o revoque la resolución.

Desaparece la audiencia en el juicio fiscal, por lo que el Magistrado Instructor se limitará a cerrar las instrucciones y a dictar sentencia con los elementos que existan.

Entre las causas de nulidad se incorpora el hecho de que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades. Es por ello que será necesario, para poder invocar ese argumento con éxito en una demanda, conocer la intención del Legislador y en especial los fines conforme a los cuales fueron expedidas las disposiciones.

Tratándose de Excitativa de Justicia por no formularse sentencia dentro de los 45 días en que se cierre la instrucción del juicio, además de sustituir al Magistrado renuente, si se llega al extremo de que la sustitución ocurra en dos ocasiones, la Sala Superior podrá poner el hecho en conocimiento del Presidente de la República.

XVII. ASPECTOS RELEVANTES DEL ANTEPROYECTO DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

a) Se determinan las facultades de las Administraciones Fiscales Regionales y Unidades Administrativas Centrales, así como de las Autoridades Fiscales de las Entidades Federativas, en los casos de coordinación fiscal, de las Unidades Administrativas, de los Organismos Descentralizados y de las Oficinas Recaudadoras.

b) Se establecen reglas en cuanto a la vigencia de avalúos y causas por las que pueden quedar sin efecto.

c) Se precisa la forma de garantizar el interés fiscal en caso de liquidación de contribuyentes.

d) Se incorporan disposiciones que antes existían en reglamentos específicos como:

- 1.—El del Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.—El del Artículo 85 del actual Código Fiscal de la Federación.
- 3.—El de Honorarios y Gastos de Ejecución.

e) Se contienen preceptos específicos, entre otros, los relativos a libros de contabilidad y de actas, sistemas de contabilidad, requisitos de comprobantes para efectos fiscales, pagos en parcialidades.

Es de esperarse que el Reglamento al que nos referimos se publique a la brevedad posible, para así iniciar su aplicación en todos aquellos campos al que remite el Código Fiscal de la Federación.