

## COMENTARIOS A LA INICIATIVA DE REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PRESENTADA POR EL EJECUTIVO FEDERAL EL 20 DE JUNIO DE 2007

Alejandro CALDERÓN AGUILERA\*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Firma electrónica avanzada*. III. *Devoluciones*. IV. *Responsables solidarios*. V. *Revisiones de comercio exterior*. VI. *Facultades de comprobación*. VII. *Delitos fiscales*.

### I. INTRODUCCIÓN

En últimas fechas he insistido en diversos foros y publicaciones la necesidad de hacer un análisis serio y profundo de la relación que existe entre el fisco y el contribuyente. No hay duda que de realizarse una encuesta los resultados arrojarían que actualmente vivimos una pésima y tormentosa relación entre ambos factores.

El cumplimiento espontáneo de la obligación fiscal no existirá si no se mejora esa relación. No se puede abandonar la idea de “sacrificio” económico por el pago de contribuciones si no se trabaja y se ponen bases para una relación armoniosa entre el fisco y el contribuyente. El pago de contribuciones en un acto de solidaridad social de contenido económico y no un despojo de la riqueza obtenida.

\* Doctorando en la Universidad de Salamanca, España, Programa de Derecho Tributario.

Fomentar el cumplimiento de la obligación fiscal requiere acciones complejas que influyan no sólo en una mejor legislación, sino en el mismo ánimo de los contribuyentes; transitar al cumplimiento de la obligación requiere cambiar la percepción del contribuyente de su relación con la autoridad fiscal. Observar, percibir y constatar una aplicación justa de las leyes es indispensable.

La iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación que ahora comentamos golpea directo, sin piedad y sin visión, a la relación del fisco con el contribuyente. Situar al contribuyente como un delincuente peor o equiparable a un secuestrador es pretender olvidarse de la exégesis del problema de la evasión y elusión fiscal; es un planteamiento cínico en donde se olvida que en la anatomía, diseño y existencia del evasor del fisco federal, como parte de la relación, es la misma causa y efecto del problema pero pretende desconocerse y no responsabilizarse haciendo más grandes las causas de la evasión y por ello habrá que esperar más grandes y graves los efectos, en montos y números, de la evasión.

## II. FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

### *Artículo 22-C*

Se plantea que aquel contribuyente que pretenda una devolución de contribuciones mayor a \$10,000.00 sea previamente “fichado” con la firma electrónica avanzada. Aquel que haya tramitado esta firma, se dará cuenta que se digitalizan las huellas dactilares de la persona, por lo que se tiene un pleno registro de ella.

Bien se dice en la exposición de motivos que esto inhibirá prácticas delincuenciales de los contribuyentes. Sin embargo, también se inhibirá la legal posibilidad de obtener algo que se debe en justicia, en pleno apego a la ley, pues es obvio que el sector de pequeños contribuyentes y asalariados jamás podrán tener acceso y obtener firma electrónica avanzada y con ello procesos de medios electrónicos.

Estos nuevos requisitos perpetuarán la injusticia en la tributación y las diferencias sociales, al hacerse leyes de imposible

acceso para ejercer su derecho los contribuyentes pequeños o asalariados. La relación tributaria parte entonces de la desconianza e injusticia.

### III. DEVOLUCIONES

#### *Artículo 22*

No obstante toda la información de la que dispone el fisco federal sobre un contribuyente, incluyendo su ficha personal y su firma electrónica avanzada, ahora toda solicitud de devolución irá acompañada de una revisión de hasta un año para comprobar la procedencia de la devolución, con dos rasgos sobresalientes.

1. La ley no establece criterios o parámetros en los cuales la solicitud de devolución originará una revisión al contribuyente, lo que sin duda, ante la discrecionalidad del actuar de la autoridad, se traducirá en nuevos nichos de corrupción o al menos de arbitrariedad.
2. Durante toda la revisión no se resarce al contribuyente del daño económico sufrido por la no devolución oportuna de su dinero, es decir, el fisco federal no pagará intereses a favor del contribuyente si después de verificar concluye que sí es procedente la devolución respectiva.

La actitud ventajosa y autoritaria del fisco federal frente al contribuyente cumplido deteriorará gravemente la relación tributaria.

### IV. RESPONSABLES SOLIDARIOS

#### *Artículo 26, fracción III, XVI y XVII*

##### *A. Directores y administradores*

Ahora, aquellos que ejerzan la dirección de una empresa serán responsables solidarios en el pago de contribuciones cuando

con motivo de una revisión fiscal no se presente la contabilidad o parte de ella.

Esta responsabilidad solidaria, en principio entendible, se torna en una absoluta inseguridad jurídica por el amplísimo y ambiguo concepto de “contabilidad” que contiene el propio Código Fiscal de la Federación, lo que asociado a las prácticas administrativas de la autoridad revisora, en donde solicitan toda clase de documentos, incluso reportes o listas que no hay obligación de tener, vuelve esta disposición en una medida desmesurada de atribución de responsabilidad solidaria.

Para resolver este problema, debiera precisarse que esta norma sólo será aplicable cuando no se pueda determinar la situación fiscal del contribuyente y siempre que se trate de documentación indispensable para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Estos requisitos limitan el actuar arbitrario de algunos auditores y proyectan la responsabilidad solidaria a actos negligentes o dolosos, y no simplemente omisivos sin trascendencia fiscal.

### *B. Asesores fiscales*

He mencionado la limitada visión que se tiene, en esta iniciativa de ley, de la relación fisco y contribuyente. Existe una tendencia mundial a regular y castigar a los intermediarios fiscales, pues se concibe a éstos como el mal de la recaudación. Se cree que la brecha entre lo recaudable y la recaudación efectiva está fuertemente influida por la intervención de los asesores fiscales.

Las administraciones tributarias de los Estados miembros de la OCDE han organizado foros para tratar este asunto y actuar en consecuencia. Las conclusiones de estos foros las conoceremos a finales de 2007. Aparentemente, al interior de los grupos de trabajo de estos foros está surgiendo una idea más mesurada del papel que juega el asesor fiscal. Se ha dicho, y ojala así sea, que se está planteando que la relación tributaria es triangular, y está integrada por el fisco, el contribuyente y el asesor fiscal. De esta

manera también se reconoce que el asesor fiscal influye decididamente en el cumplimiento de la ley y no sólo en la obtención de ventajas por deficiencia de las leyes o puesta en práctica de procedimientos complicados.

La reforma que comentamos es simplemente inaceptable por incongruente. Que los asesores sean responsables solidarios en el pago de multas por contribuciones omitidas hace ver el sentido represivo de la medida, es decir, no se atiende a ningún criterio lógico y doctrinario de donde nazca la responsabilidad solidaria y más bien se plantea una multa equivalente a la que se impone por una contribución omitida y en atención al monto de ésta.

Por tanto, esta medida no corresponde al ámbito administrativo fiscal, sino al ámbito fiscal penal. De ahí la incongruencia de la medida y de su estructuración.

Un intento similar se trató de realizar en 2005 cuando se presentó como iniciativa la responsabilidad solidaria de asesores fiscales en el caso de realización de actos artificiosos o impropios. Dicha iniciativa no prosperó en razón de que el Congreso Federal consideró que la norma atentaba contra la libertad de trabajo y la seguridad jurídica, pues por externar una opinión profesional en el ejercicio libre de la profesión se sancionaba o hacía contribuir a una persona, lo que también implicaba la violación al artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución federal.

En la nueva iniciativa, ni siquiera se requiere una actuación artificiosa o impropia, sino que basta el resultado, esto es, que exista omisión en el pago de contribuciones, para que nazca la responsabilidad solidaria del asesor fiscal. Evidentemente, debe haber un vínculo causal entre la opinión profesional y el resultado, es decir, la omisión en el pago de contribuciones.

Hay que agregar que además ya previene el Código Fiscal de la Federación responsabilidad a los asesores fiscales, cuando no informan a sus clientes que sus opiniones son contrarias a los “criterios no vinculativos” emitidos por la autoridad fiscal, de donde deviene lo doblemente impropio de esta nueva propuesta.

Además, es de preguntarse cuál es el bien jurídico protegido en esta norma, pues en la exposición de motivos de esta iniciativa se señala que se ha detectado que los “asesores incurren” en abusos ya sea con conocimiento y aprobación del propio contribuyente o sin él, y ello trae consigo la evasión y “el abuso por parte de los asesores con sus clientes por lo que se considera fundamental establecer la responsabilidad solidaria”. Pareciera que se protege al cliente-contribuyente que asesora el profesionista, lo que denota una vez más la incongruencia de esta iniciativa, pues es totalmente impropio utilizar figuras jurídico-tributarias, como la responsabilidad solidaria, para regular una relación netamente civil del asesor y contribuyente. Sancionar así al asesor de una omisión impositiva de un contribuyente es hacer trascender una “pena” de la figura del contribuyente al responsable solidario, lo que sin duda es violatorio del artículo 22 constitucional. El Ejecutivo Federal y sus asesores son los que debieran ser sancionados por hacer propuestas notoriamente inconstitucionales.

Lo peor es el daño que se causa a la figura de la responsabilidad solidaria al transformarla, de una responsabilidad objetiva o subjetiva al lado del deudor tributario, en una “pena” que se impone a quien mejor le parezca a la hacienda pública. Este daño se cristaliza con la propuesta de modificación al último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en donde por lógica y naturaleza de la responsabilidad solidaria, expresamente se dice que ésta no comprende los multas (pues nada hay que sancionar al responsable solidario) pero ahora se pretende crear una contra-excepción al decir “salvo la multa de los asesores fiscales” lo que marcaría la transformación (ilógica e incongruente) de la figura de la responsabilidad solidaria.

### *C. Asociantes de asociaciones en participación*

Se aclara que será el asociante y no los asociados, el responsable solidario de las contribuciones omitidas por la asociación en participación, lo cual es lógico al ser éste y no aquéllos quien administra y representa a la asociación en participación.

## V. REVISIONES DE COMERCIO EXTERIOR

*Artículo 42, fracción IV, y 52-A, inciso f*

Se propone que las revisiones en materia de comercio exterior, así como la comprobación que ampara la legal propiedad, posesión, estancia y tenencia o importación de mercancías se sujete a un procedimiento más sorpresivo y menos formal que la revisión genérica de la situación fiscal del contribuyente.

Así, estas revisiones se podrán llevar a cabo en cualquier lugar, en cualquier momento y con cualquier persona; incluso, propone la iniciativa, contribuyentes dictaminados estarán sujetos a estas revisiones y procedimientos. La solución propuesta sólo demerita los derechos de los contribuyentes y no apunta a la verdadera solución del contrabando que parece más interno que externo de la administración tributaria.

## VI. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

*Artículos 46, fracción IV, y 48, fracción VI*

En junio de 2005 y después de mucha discusión se publicó la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la cual reconoció ciertos derechos mínimos al contribuyente. En esta Ley se incluyó un capítulo de los derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, el cual incluyó la posibilidad de autocorrección del contribuyente en todo momento.

Parece contranatural que en una revisión de la autoridad fiscal se pretenda no revisar la situación fiscal del contribuyente ni motivar la autocorrección o legitimidad de una defensa plena. Sin embargo, a no creerlo, esta es la propuesta de la iniciativa de ley que se analiza.

Se pretende que las pruebas, documentos o contabilidad no presentada en el momento mismo en que se solicitó, o que no sea

presentada en el plazo otorgado para ello, implique la absoluta pérdida del derecho de probar “la real situación del contribuyente” y por tanto la imposibilidad de una autocorrección, y no nada más en el proceso de fiscalización, sino incluso en juicio, al decirse que esos documentos serán privados de todo valor probatorio. Salta a la vista la violación a los derechos mínimos de un contribuyente de poder determinar en todo momento del proceso de fiscalización su verdadera situación fiscal y al derecho de ser oído y vencido en un juicio en el que se puedan rendir las pruebas existentes a su favor, es decir, se violan principios constitucionales fundamentales.

## VII. DELITOS FISCALES

### *Artículos 92-A, 100, 101 y 108*

La iniciativa pretende establecer un régimen penal fiscal permisivo de excesos a favor de la autoridad fiscal. Se pretende que la SHCP tenga un papel abusivo o protagónico en el proceso penal, por encima del juez penal inclusive, lo que genera una tremenda desigualdad en su favor que anula el derecho de defensa del contribuyente.

Se pretende que la SHCP actúe como autoridad y como parte, según le convenga. La prescripción de la acción penal será más larga que la de cualquier otro delito.

La SHCP definirá el monto de la reparación del daño, lo que la coloca incluso por encima del juez penal. Además esto implicará que al incorporarse como pena la reparación del daño (esto en adición al procedimiento de cobro coactivo) la libertad caucional se obtendrá sólo en el caso de que se garanticen las contribuciones omitidas, sus actualizaciones y recargos que para tal efecto determine la autoridad fiscal.

Por otra parte, se pretende que no opere la prescripción de la acción penal no obstante que transcurran más de tres años desde la fecha en que la autoridad fiscal tenga conocimiento del delito y del delincuente y para ello crean la ficción de que sólo se tiene



ese conocimiento en el acto que se determinen las irregularidades encontradas o que se levante el acta final u oficio de observaciones en caso de que se hayan ejercido esas facultades de comprobación.

Finalmente, se propone establecer la presunción de la existencia del delito fiscal de defraudación cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita, lo cual desatiende cualquier técnica penal al mezclar elementos de tipo delictivo totalmente distintos.