

## PROPUESTAS DE REFORMA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN\*

Raúl RODRÍGUEZ LOBATO\*\*

Las propuestas de reforma al Código Fiscal de la Federación en materia de facultades de comprobación enviadas por el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión, para mi gusto, tienen una trascendencia muy grande tal y como están formuladas.

Antes de iniciar mis comentarios, valga citar un par de párrafos de la exposición de motivos de la reforma, para poder después referirme a la propuesta en sí misma.

Al hablar de facultades de comprobación, el titular del Ejecutivo Federal dice:

En la práctica, los contribuyentes no proporcionan la documentación o contabilidad requerida por la autoridad fiscal durante el desarrollo de las facultades de comprobación, por lo que se determina presuntivamente su situación fiscal. No obstante, al interponer los medios de defensa, presentan como prueba la documentación que les fue solicitada con el propósito de desvirtuar los hechos asentados en la determinación del crédito fiscal, lo que evidencia

\* El trabajo escrito es una versión estenográfica del mismo que fue revisada por el propio autor, quien dio su autorización para publicación vía correo electrónico el día 8 de febrero de 2008.

\*\* Profesor de la Facultad de Derecho de la UNAM.

que fue ocultada a la autoridad o, inclusive, que se elaboraron documentos apócrifos o que son de dudosa procedencia.

Por ello, se propone modificar los artículos 46 y 47 del Código Fiscal de la Federación a efecto de que se obligue a los contribuyentes a exhibir la documentación e información requerida por la autoridad durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

No hay desperdicio en cuanto a la opinión del titular del Ejecutivo Federal, pero llama mi atención que señale que en la práctica no se presenta durante el ejercicio de las facultades de comprobación la documentación contable requerida y que por ese solo hecho considere que ya está evidenciado el ánimo de ocultamiento, pues menciona: “lo que evidencia que fue ocultada a la autoridad o, inclusive, que se elaboraron documentos apócrifos o que son de dudosa procedencia”. De modo que entonces se pontifica y se dice que aquello que no se exhibió en un determinado momento del procedimiento, se ha ocultado, es apócrifo o de dudosa procedencia.

A la vista de lo anterior surge la pregunta ¿por qué cuando la situación es al revés el criterio no es igual?, pues en materia de pruebas en el procedimiento contencioso fiscal, cuando uno ofrece ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como pruebas documentos que están en los archivos de la autoridad y que a pesar de haber solicitado oportunamente copias certificadas de ellos no han sido entregadas al peticionario y por tal motivo se le pide al tribunal que requiera a la autoridad su exhibición en el juicio, hecho el requerimiento la autoridad puede no exhibirlos, pues bastará que el funcionario administrativo manifieste, como lo prevé la ley, que “en la práctica administrativa normal no ha sido posible localizarlos”, sin que sea necesario dar explicación alguna sobre el significado de “práctica administrativa normal”, y con eso se acabó el problema para la autoridad.

¿Qué no estamos frente a algo similar, en el caso del ejercicio de facultades de comprobación? A la mejor “la práctica administrativa normal” del contribuyente no le permite tener la

documentación requerida en el momento de la ejercicio de las facultades de comprobación, por ejemplo, en el caso de un importador que tiene un alto volumen de importaciones o de exportaciones y que, entre facturas, guías aéreas, conocimientos de embarque, etcétera, son cajas y cajas que están en alguna bodega y, aunque haya cierto orden, no siempre es fácil localizar la documentación requerida en el plazo de seis días que marca el Código Fiscal de la Federación para aportar la documentación que se ha solicitado.

Pero todavía estoy en el terreno de la especulación, porque es apenas la exposición de motivos y llama la atención que se menciona “no presentar documentación requerida”. Ahora cito los párrafos segundo, actual, tercero, que se adiciona, y cuarto, que es el tercero actual, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en donde se propone la reforma. Dice la propuesta del párrafo segundo:

En la última acta parcial que al efecto se levante, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente deberá [este es el cambio, hoy dice “podrá”] presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

Después del segundo párrafo, se propone un nuevo tercer párrafo y se corre el orden del tercero que está hoy en día. En este nuevo párrafo se propone disponer: “En el supuesto de que el contribuyente no exhiba la documentación e información a que se refiere el párrafo anterior”, y vuelvo a llamar la atención: es después de terminada la visita, una vez que se ha levantado la última acta parcial y no hay requerimiento del autoridad, “y se trate de documentos, libros o registros que formen parte de su contabilidad o que esté obligado a llevar o a conservar en su domicilio fiscal, no podrá aportarlos a la autoridad una vez transcurrido el plazo que debe existir entre el última acta parcial y

el acta final”, y especial atención con lo que sigue: “ni tendrán valor por probatorio en los medios de defensa que interponga el contribuyente”.

Para terminar, examinaremos la propuesta de reforma al que hoy es tercero y pasará a ser cuarto párrafo, según la propuesta: “Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones”, nótese que aquí habla “antes del acta final”, y no sólo en el periodo que debe existir entre el última acta parcial y el acta final, es decir, el plazo de 20 días, por tanto, abarca cualquier tiempo, “o no señale el lugar en que se encuentran, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder del autoridad”, y aquí viene el agregado: “los documentos, libros o registros que formen parte de la contabilidad o se deban llevar o conservar en el domicilio fiscal, que no sean exhibidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación, no tendrán valor probatorio en los medios de defensa interponga el contribuyente”.

Yo me pregunto, ¿esta reforma implica requerimiento de contabilidad o documentos contables durante el ejercicio de las facultades de comprobación? En mi opinión no, la ley simplemente le está indicando al contribuyente que, una vez concluida la revisión en ejercicio de facultades de comprobación en visita domiciliaria —por eso es la última acta parcial— tiene la oportunidad de probar para desvirtuar el contenido de esta última acta parcial. Pero, yo no advierto que se diga aquí “se requerirá al contribuyente para que aporte tal o cual documento contable”, y si bien, como indiqué, la reforma propone que sea un deber y no una posibilidad la presentación de la documentación contable que desvirtúe el contenido de la última acta parcial, ese “deber” no constituye requerimiento concreto de autoridad en el ejercicio de facultades de comprobación, sino sólo el reconocimiento legal de que el contribuyente tiene oportunidad de probar en contra

de lo asentado en la última acta parcial, de modo que al no haber requerimiento concreto de autoridad administrativa sobre el particular, resulta que no hay congruencia entre la exposición de motivos y la reforma propuesta.

Una reforma similar a la del artículo 46 que acabó de mencionar está en el artículo 48, a propósito, ya no de facultades de comprobación en visita domiciliaria, sino de facultades de comprobación en revisión de gabinete. Este artículo 48 también tiene un nuevo segundo párrafo a la fracción sexta, con texto similar al que hemos mencionado con anterioridad: “En el supuesto de que el contribuyente no exhiba la documentación” se transcribe en su totalidad, porque es idéntico al del artículo 46; y ahora el cuarto párrafo dispone “se tendrán por consentidos los hechos” y remata diciendo: “los documentos que no se han exhibidos no tendrán valor probatorio”.

¿A que nos lleva esto? Primero, en mi opinión, no hay congruencia entre la exposición de motivos y la propuesta de reforma. Me parece muy razonable que aquellas pruebas que el contribuyente tuvo oportunidad de ofrecer y rendir durante la fase administrativa del procedimiento y no lo hizo, después ya no pueda exhibirlas u ofrecerlas; así fue siempre hasta antes del actual Código Fiscal de la Federación, y cuando digo *siempre*, hablé del Código de 1938 y del Código de 1966, pero en esos ordenamientos se preveía que la consecuencia no podía darse si el particular no había tenido oportunidad razonable para aportar las pruebas. La exposición de motivos, entonces, parece que se encamina hacia allá: “Si te requiero documentación y no me la das, no obstante que tienes la oportunidad de probar a tu favor, después ya no me digas que sí existe”. Pero en la exposición de motivos se dice simplemente “se requiere y no se presenta”, sin calificar por qué no se presenta, y esto es lo grave, pues puede ser que la documentación no sea de fácil localización, recordemos el ejemplo anterior; también puede ser que haya habido caso fortuito o fuerza mayor, donde “lo que el viento se llevó” pudo ser, entre otras cosas, documentación contable y que, como consecuen-

cia de ese caso fortuito o fuerza mayor, se requiera tiempo para rehacer la contabilidad en aquella parte que se haya perdido.

Recuerdo que con los sismos de 1985 numerosos tribunales quedaron sin locales y sin expedientes porque se cayeron los edificios y hubo que rehacer expedientes, es decir, hay circunstancias que pueden presentarse y que no permiten, en el momento exacto en que se pide, aportar documentación.

Así apunta la exposición de motivos, pero advertimos, al menos eso me parece a mí, que en la propuesta de reforma, no concuerda la intención con la disposición, porque en ésta no se está mencionando “documentación contable requerida”, sino simplemente que ya concluyó la autoridad fiscal su revisión, sea en el domicilio fiscal, sea en el gabinete, y lo que hace es decir: “allí está la última acta parcial, la bola llega a tu campo, contribuyente, tienes oportunidad de desvirtuar”. Eso no es requerimiento.

Segundo, que carece de valor probatorio todo documento que no se haya aportado durante el ejercicio de las facultades de comprobación y a más tardar durante el plazo para desvirtuar el contenido de la última acta parcial o oficio de observaciones. ¿Por qué la intención de evitar el “problema” de pensar, de argumentar y de probar en un juicio, o en un medio de defensa?, ¿por qué limitar los medios de defensa? Más arriba mencioné que me parecía razonable que la documentación contable requerida y no aportada después ya no pudiese aportarse, así estaba en los códigos de 1938 y de 1966, que más o menos tenían una fórmula que subsiste en materia de amparo y que podemos sintetizar diciendo: “la autoridad jurisdiccional apreciará la situación tal y como aparezca probada en la etapa anterior, y no se admitirán pruebas que el contribuyente haya tenido oportunidad razonable de aportar en la etapa anterior, a no ser que se demuestre que no se le dio esa oportunidad razonable”. Por tanto, insisto, es muy diferente un principio de esta naturaleza que deja en manos del juzgador ejercer su profesión, es decir, juzgar, o sea, apreciar la situación y valorar las pruebas que se aportan, en lugar de limitarlo y decirle desde un principio: “Ni pienses. Si esa documentación con-

table no fue exhibida durante el procedimiento administrativo, carece de valor probatorio”, y uno se pregunta ¿por qué?

Puede ser, incluso, que concluida la visita, levantada el última acta parcial, los hechos consignados en ella no estén a discusión y por tanto, no tenga que controvertirlos, no quiera desvirtuarlos porque son ciertos; pero después, podría ser errónea la apreciación que haga la autoridad de tales hechos y vierta en su resolución, y entonces, al conocer esa resolución, me doy cuenta de que ahora tengo que probar, porque a lo mejor la autoridad le está dando a la documentación contable que vio y revisó durante la visita un alcance que no tiene y así se diga en la resolución, como antes no fue requerida, no fue por ello aportada en el plazo entre la última acta parcial y el acta final, porque no había hechos que desvirtuar, y yo no tengo más forma de probar que aportar después, en el medio de defensa, esa documentación, para crear convicción en la autoridad que resolverá ese medio de defensa; pero como no la aporté en el procedimiento de investigación fiscal, de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, ya carece de valor probatorio. Así lo dice tajantemente la propuesta de reforma, pues no matiza.

Tengo varias tesis a propósito de ello, algunas son de los años cincuenta, se refieren al Código de 1938, y otras de los años setenta, que se refiere al Código de 1966, en donde nuestros tribunales judiciales señalan precisamente que son dos cosas distintas no poder ofrecer y rendir pruebas en el medio de impugnación cuando tales medios de prueba se tuvo oportunidad de aportarlos durante el procedimiento administrativo, a limitar totalmente la oportunidad de probar, por un lado, y limitar el arbitrio del juzgador diciéndole “esto ya no tiene valor probatorio”.

Lo más reciente que he encontrado es jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, que dice:

De la interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 197, último párrafo, y 237, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en el caso de que se interponga

algún recurso y en la resolución que a él recaiga no se satisfaga el interés del recurrente y la controvertida, se entenderá que también controvierte la resolución materia del recurso en la parte que continúa afectándolo y, en consecuencia, el actor podrá expresar conceptos de anulación tendientes a demostrar la nulidad de aquélla, aún cuando éstos no hayan sido planteados en la instancia administrativa, por lo que para acreditar su acción podrá aportar las pruebas conducentes y la Sala respectiva del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberá admitirlas aún cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo previo al juicio, y valorarlas al pronunciar la resolución correspondiente a efecto de resolver la cuestión planteada. Lo anterior es así, puesto que al establecer el legislador en dichas disposiciones la litis abierta en la materia contenciosa fiscal, se apartó de los principios en materia procesal recogidos por otros ordenamientos adjetivos, según los cuales, los actos deben ser analizados por el revisor tal y como hayan sido probados ante la autoridad revisada; es decir, en el juicio respectivo se plantea una litis distinta a la del recurso que le precedió en virtud de distintos cambios de situación jurídica surgidos desde el dictado del acto administrativo primigenio. Esto es, en un procedimiento administrativo de inspección o de verificación, por un lado, una situación jurídica queda determinada cuando los hechos y circunstancias en que se da o se presume una infracción o incumplimiento del gobernado son considerados en el acto administrativo que se dicte, y por otro, diversa situación jurídica se fija cuando contra ese acto se promueve un recurso administrativo, pues respecto de aquélla surgen argumentos distintos que pueden hacerse valer y ser materia de prueba. Además, la determinación de dicha nueva litis y situación jurídica se corrobora con el diverso carácter jurídico que asume el órgano de la administración pública involucrado, pues mientras en el juicio de nulidad es sólo una de las partes en la controversia y está sujeta a la jurisdicción del citado tribunal en plena igualdad con las demás partes en el juicio, al emitir el acto administrativo y al resolver el recurso conducente, actúa como autoridad ejerciendo su imperio sobre los particulares, siendo además revisor de sus propios actos. Sostener lo contrario, atentaría contra las normas especiales expresas que regulan el juicio contencioso fiscal y contra



el derecho que tiene todo gobernado de probar los hechos constitutivos de su acción en el procedimiento jurisdiccional en materia fiscal; es decir, el derecho del demandante para que el juzgador o el tribunal administrativo admita las pruebas que se ofrezcan y sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se fundan, así como que dichas pruebas se desahoguen y sean valoradas conforme a derecho.

Es una tesis de 2001, y creo que no hay desperdicio en el criterio de nuestro máximo tribunal. Esta limitación, creo yo, es atentatoria al más elemental derecho de defensa del contribuyente.