

III. DERECHO FISCAL

REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

De conformidad a lo señalado en la exposición de motivos correspondiente a las reformas a este ordenamiento para el año de 1984, la intención de las mismas obedece a la necesidad de alcanzar un adecuado control de los contribuyentes y sus operaciones, fortalecer el sistema impositivo e incorporar las adecuaciones observadas durante el primer año de su vigencia, con el propósito de contar con una mejor y más eficiente administración tributaria.

A continuación se hace un breve análisis de las modificaciones efectuadas al Código Fiscal de la Federación, que fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* de 30 de diciembre de 1983.

I. Disposiciones generales

Accesorios de los aprovechamientos (artículos 3 y 4)

Se precisa que los accesorios generados en relación con los aprovechamientos, participan de su naturaleza, a efecto de evitar los recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados, provenientes de aprovechamientos pudiera interpretarse como accesorios únicamente de las contribuciones.

Cómputo de plazos (artículo 12)

Se consideran días inhábiles los que correspondan a vacaciones generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excepto tratándose de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones; no son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

Debido a que el artículo 12 era confuso, cuando el último día del plazo para cumplir con alguna obligación era inhábil, se modifica para establecer expresamente que en tal evento el plazo se prorrogará hasta el siguiente día hábil, tal y como estaba anteriormente en renta y en valor agregado.

Habilitación de días y horas inhábiles (artículo 13)

Se habilitan horas y días inhábiles, tratándose de contribuyentes que realicen actividades gravadas en tales horarios, para la realización de las notificaciones.

II. De los derechos y obligaciones de los contribuyentes

Base del impuesto por operaciones en moneda extranjera (artículo 20)

Se modifica el artículo 20, para establecer que para determinar las contribuciones se estará al tipo de cambio al que se haya adquirido la divisa y en caso de que no haya adquisición se considerará el tipo de cambio promedio ponderado para enajenación con el que inicien operaciones las instituciones de crédito en la ciudad de México y cuando se trate de actos o actividades sujetas a un tipo especial, al que establezca el Banco de México, en ambos casos en la fecha de causación de las contribuciones.

El tipo cambio promedio ponderado se publicará mensualmente, para cada uno de los días del mes de calendario anterior. Para los días en que las instituciones de crédito no hubieren realizado operaciones, se tomará el que corresponda al día inmediato anterior en que sí las hubiera realizado.

Estas reglas también serán aplicables cuando se permita acreditar en México impuestos o cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera.

Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a determinar, mediante disposiciones de carácter general que se publiquen en el Diario Oficial, el tipo de cambio aplicable en caso de pagos por contribuciones y accesorios que se efectúen en el extranjero, así como tratándose de los ingresos o bienes provenientes o con destino al extranjero que determine expresamente la misma Secretaría.

Pago de contribuciones (artículo 20)

Los pagos que se hagan de los créditos fiscales se aplicarán, cuando se trate de la misma contribución, a la deuda más antigua y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: gastos de ejecución; recargos; multas y la indemnización del 20 por ciento por cheques no pagados. Sin embargo no se prevé en qué momento la autoridad hará del conocimiento del contribuyente a qué concepto aplicó su pago.

Cuando alguno de los mencionados conceptos se impugne no se seguirá el orden señalado, siempre que el importe de tal concepto se haya garantizado.

Se incorporó parcialmente lo dispuesto en la regla 4a. de la resolución miscelánea de 1983, en el sentido de que para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones en pesos.

Cálculo de recargos por aprovechamientos (artículo 21)

Se adiciona un último párrafo al artículo 21, para establecer la forma en que se calculan los recargos en el caso de aprovechamientos, que es la misma que en materia de contribuciones.

En el mismo artículo 21 se confirma, antinadamente, que no causarán recargos las multas no fiscales.

Compensaciones por contribuciones pagadas indebidamente (artículos 22 y 23)

Cuando el contribuyente obtenga resolución favorable en contra de contribuciones pagadas indebidamente, podrá compensarlas contra cualquier contribución que pague mediante declaración y no sólo contra impuestos como estaba anteriormente; cuando se trate de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución. En este sentido se adicionó un último párrafo al artículo 23 del Código para establecer qué se debe entender como una misma contribución, cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social.

Responsabilidad solidaria de liquidadores y síndicos (artículo 26)

Se elimina la responsabilidad solidaria para los liquidadores y síndicos respecto de las contribuciones a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal en los términos del artículo 11 del propio Código; al respecto es oportuno señalar que el artículo 11 mencionado remite al reglamento del Código para determinar la forma en que debe garantizarse el interés fiscal, el cual aún no se ha publicado.

En este mismo artículo se precisa que la responsabilidad solidaria comprende los accesorios, con excepción de las multas; consideramos que los únicos accesorios debieran ser los recargos, ya que los gastos de

ejecución y la indemnización por cheques no pagados son absolutamente inciertos e indeterminados.

Registro Federal de Contribuyentes (artículo 27)

Se le otorgan facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que el referido registro lo pueda llevar, además de con los datos proporcionados por el contribuyente, con los que por cualquier medio obtenga dicha Secretaría.

Obligación de solicitar comprobantes (artículo 29)

Se crea la obligación de que las personas que adquieran bienes o usen servicios deban solicitar el comprobante respectivo. Consideramos que esta obligación tiende a combatir la evasión fiscal. A pesar de que la falta de comprobantes convierte los gastos en no deducibles, el incumplimiento de esta disposición dará lugar a la aplicación de una multa de \$1,000 a \$10,000.

Omisión de registros contables (artículo 30)

En el caso de que al inicio de una visita domiciliar se encuentre que en los libros de contabilidad no se han hecho los asientos dentro del plazo correspondiente (2 meses), tal circunstancia se asentará en acta parcial y sólo hasta entonces se podrán seguir registrando las operaciones.

III. De las facultades de las autoridades

Omisión de presentación de declaraciones (artículo 41)

Cuando el contribuyente omita presentar una declaración y las autoridades conozcan fehacientemente la base gravable de que se trate, la harán efectiva en forma provisional permaneciendo la obligación de presentar la declaración omitida.

Delicada modificación se hizo a la fracción II del artículo 41, para establecer que cuando se omita presentar declaraciones, bastará con no atender un requerimiento para que puedan embargar precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente, el que quedará sin efecto si se cumple con el requerimiento o transcurren dos meses después de practicado el embargo y no se ejerzan las facultades de comprobación, no obstante de que persista el incumplimiento.

Nuevas facultades para la práctica de visitas domiciliarias (artículo 44)

Se faculta a los visitadores a formular una relación de los libros y documentos que integren la contabilidad, en aquellos casos en que al presentarse en el lugar en donde deba iniciarse la visita no encuentren al contribuyente o a su representante legal, es decir, que antes de iniciarse legalmente una visita de auditoría, se podrá inventariar los libros y documentos que integren la contabilidad, entendiéndose esto último con la amplitud consignada en el último párrafo del artículo 28 del propio Código.

Cuando los visitadores recojan sólo parte de la contabilidad, levantarán el acta parcial correspondiente, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado. Esta modificación obedeció a que en los términos en que estaba anteriormente, cuando se recogía la contabilidad la visita domiciliaria terminaba y se continuaba en las oficinas de las autoridades.

Plazos para la presentación de inconformidades (artículo 54)

Se uniforman las fechas en que se inicia el cómputo de los plazos para presentar inconformidades en contra del resultado de las facultades de comprobación, para quedar como fecha de inicio, respecto de las actas de auditoría, a partir del día siguiente inmediato posterior a aquél en que se haya cerrado el acta final.

Determinación presuntiva de ingresos y utilidades (artículo 55)

Se agregan dos causales nuevas para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes y del valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, que consisten en no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales, entrando en vigor, esta última, hasta el año de 1985 según el artículo 1o. transitorio de la ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales.

Es de hacerse notar que esta presunción adquiere relevante importancia en el caso de pequeñas empresas.

Facultades de liquidación (artículo 64)

Dentro de las irregularidades que establece el artículo 64 como

excepciones a la limitación de liquidar ejercicios anteriores, se formularon algunas precisiones en los incisos b y c de la fracción II, para establecer que cuando se trate de compensaciones o acreditamientos imprevistos por más del 3 por ciento se calculará sobre las declaradas y no sobre las causadas y en el caso de omisión por más del 3 por ciento de las contribuciones de que se trate por adeudo propio, será sobre el total de las declaradas.

Se adiciona que no será aplicable lo dispuesto en este artículo en materia de deducciones por creación o incremento de reservas de pasivo cuando los pagos con cargo a dichas reservas se efectúen en ejercicios posteriores. Esta modificación obedece a que en casos de reservas de pasivos, está condicionada su deducción a que cuando se efectúen los pagos se cumplan con los requisitos correspondientes.

Prórrogas para el pago de créditos fiscales (artículo 66)

Se modifica el primer párrafo del artículo 66 para incorporar parte del contenido de la regla 55 de la resolución miscelánea, en el sentido de que la base para calcular los recargos durante los plazos concedidos, será el saldo insoluto, incluyendo los accesorios es decir, recargos, multas, gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

Suspensión de la caducidad (artículo 67)

Lamentablemente, se establece que la caducidad de las facultades del fisco, se suspenderán cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

IV. De las infracciones y delitos

Infracciones (artículos 81, 82 y 83)

Se adiciona como infracción la de expedir constancias incompletas o con errores, ya que en opinión de las autoridades, un dato inexacto o incompleto como podría ser el del Registro Federal de Contribuyentes, hace prácticamente inútil el documento de que se trate, ya que no puede ser procesado correctamente.

Se establece como infracción el pago extemporáneo de aquellas contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo que el pago sea espontáneo y colateralmente se dispone en la fracción III del

artículo 82 como sanción, la que resulte mayor entre \$2,000 o el 2 por ciento de las contribuciones no pagadas por cada vez que se requiera.

En el artículo 83, se establece como infracción el no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos.

Se fijan nuevos montos de sanciones para quienes cometan infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, por lo que ahora será, en lugar del 1 por ciento, el 2 por ciento y como tope máximo el salario mínimo elevado al año, en lugar de los \$20,000 que se preveían anteriormente.

También se establece que en caso de no cumplir con los requerimientos que se formulen, se impondrá una multa de \$5,000, \$10,000 ó \$20,000 para el primer, segundo y tercer requerimiento, en comparación con los \$1,000 que estaban anteriormente previstos.

Sanciones por el delito de contrabando (artículo 104)

El monto de los impuestos omitidos en los casos de contrabando y que sirve de base para determinar la pena corporal aplicable, se eleva de la manera siguiente:

I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$300,000.00.

II. De tres a nueve años, si los impuestos omitidos exceden de \$300,000.00.

Penas sobre irregularidades en la contabilidad (artículo 111)

Se tipifica como delito, además de la hipótesis de destrucción, la ocultación o alteración total o parcialmente de los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos.

V. De los procedimientos administrativos

Recurso de revocación (artículo 117)

Este precepto enuncia las causales de procedibilidad del recurso de revocación, su modificación es el resultado de lo dispuesto por el artículo 142 de la Ley Aduanera que dice que contra las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, procederán los recursos que establece el Código Fiscal, los cuales deberán agotarse previamente a la

interposición de cualquier otro medio de defensa. Hasta antes de la modificación que se comenta, el recurso de revocación debería interponerse obligatoriamente contra resoluciones que determinaron contribuciones, lo que implicaba que en un futuro cercano la Dirección General de Aduanas no tuviera capacidad para resolver todo el cúmulo de recursos que se presentarían, aunado a que se seguía un sistema de revisión obligatoria de sus propios actos. A partir del 1o. de enero de 1984, ya no procede interponer el recurso de revocación contra las resoluciones definitivas antes señaladas.

Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (artículo 118)

Se prevé que los créditos fiscales provenientes del cobro de la indemnización por cheques no pagados se podrán impugnar mediante este recurso, siempre que no se trate de discutir la validez del acto administrativo en que se haya determinado dicho crédito, ya que de ser así resultaría improcedente este medio de defensa.

Causas de improcedencia (artículo 124)

En la fracción II del artículo 124 se establece como causal de improcedencia de los recursos, cuando éstos se intenten en contra de resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de éstos o de sentencias de tribunales jurisdiccionales.

Conexidad (artículo 125)

Como excepción a la regla de impugnar en la misma vía los actos que sean antecedentes o consecuente de otro, se establece que no será aplicable esta disposición cuando se trate de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Plazo para que los terceros intenten el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (artículo 128)

El tercero que afirme ser propietario de las negociaciones, bienes o derechos embargados, puede hacer valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

Resolución de recursos (artículo 133)

Se adiciona la fracción V del artículo 133, para establecer la posibilidad de que al resolver un recurso total o parcialmente en favor del contribuyente, la autoridad pueda modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

Se establece que cuando al resolver un recurso se ordene realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, la responsable deberá cumplimentarlo en un plazo de 4 meses, independientemente de que haya o no transcurrido el plazo de 5 años de la caducidad.

Notificaciones (artículo 136)

Se prevé como facultad discrecional lo que antes era un imperativo, ya que se dispone que se podrán hacer las notificaciones en las oficinas de las autoridad si los afectados comparecen ahí mismo, o bien que se podrán hacer en el último domicilio manifestado en el Registro Federal de Causantes, salvo que se hubiere señalado domicilio para oír notificaciones.

Cuando se trate de notificaciones personales, realizadas con quien deba entenderse, se tendrán como legalmente válidas independientemente del lugar en que se realicen.

Gastos de ejecución (artículo 150)

Se establece la obligación a cargo del contribuyente de pagar por las diligencias de requerimiento, embargo, remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal, el 2 por ciento del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, salvo que el monto de aquél sea inferior al salario mínimo del Distrito Federal en cuyo evento se cobrará esta cantidad en lugar del 2 por ciento señalado.

El monto máximo a pagar por los referidos gastos de ejecución no podrá exceder, por cada diligencia, del salario mínimo general elevado al año.

Dicho límite no alcanza a las erogaciones extraordinarias, que con un amplio criterio se mencionan en este artículo y que en términos generales son todas aquellas que pueden presentarse en el procedimiento administrativo de ejecución, de donde resulta que los gastos de ejecución a que se hizo mención anteriormente únicamente corresponden a la función de "notificar" un requerimiento, embargo, remate, etcétera, lo que

los convierte en excesivos si se toma en cuenta que son independientes de las contribuciones, multas y recargos.

Cuando el contribuyente intente el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, podrán no pagarse tales erogaciones, las que tampoco se garantizarían de conformidad a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 142 del propio Código Fiscal.

Dentro de la teoría impositiva dichos gastos de ejecución no gozan de las características de los impuestos, sobre todo si se atiende al fin al que se encuentran destinados, que según el último párrafo de este artículo es para constituir un fondo de productividad y para financiar programas de capacitación de funcionarios fiscales.

Retiro de ingresos en casos de intervención de negociaciones (artículo 165)

Se faculta al interventor a enterar en las oficinas ejecutoras el 10 por ciento de los ingresos en dinero, previa disminución de las cantidades que sean preferentes conforme al artículo 149. Anteriormente se establecía que los ingresos que se entregarían eran los netos, sin que se definiera tal concepto.

Remate de bienes embargados (artículo 173)

Se reduce sustancialmente el plazo para rematar los bienes embargados, del sexagésimo primer día de practicado el embargo (casi 3 meses) a los treinta días, con lo cual también se reduce el plazo para presentar, en su caso el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

VI. Del procedimiento contencioso administrativo

Partes en el juicio de nulidad (artículo 198)

Se establece que en todos los casos en que se controvierta el interés fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en el juicio contencioso administrativo.

Prueba pericial (artículo 209 y 231)

Se precisa que cuando los bienes o documentos sobre los que vaya a

versar una prueba pericial ofrecida por el actor, se encuentren en poder del demandado, se le requerirá para que los ponga a su vista a fin de que rinda su peritaje, otorgando un plazo de 10 días para que presente su dictamen.

Si en la contestación de la demanda se ofrece prueba pericial, el magistrado instructor concederá al actor un término de 10 días para que presente el dictamen de su perito, la ampliación del cuestionario y la ampliación del dictamen, en su caso.

Recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia

En el *Diario Oficial* del 28 de diciembre se reformó el artículo 250 de este código, para fijar en 40 veces el salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año como monto que demuestra la importancia y trascendencia de los asuntos por los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede interponer el mencionado recurso.

JOSE OTHON RAMIREZ GUTIERREZ