

ANEXO 3.

Comentarios a las Reformas al Código Fiscal de la Federación 2014.

En esta nota se pretende informar a nuestros asociados sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación, que entrarán en vigor para el ejercicio fiscal 2014¹.

Estas reformas no tienen, por su propia naturaleza, una función de recaudación sino de control. Vemos en ellas avances significativos en el tema de modernización y reglas que tienden a combatir fuertemente a la evasión fiscal.

Un dato alarmante que se acompaña en la Iniciativa de Reformas, se refiere al crecimiento del comercio informal. De acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, al primer trimestre de 2013, **el 59% de la población ocupada obtiene sus ingresos del sector informal**, lo que propicia en el contribuyente legal la decisión de evadir impuestos, al percibir que las actividades que compiten con la suya se desarrollan en un marco de incumplimiento.

Esperamos que las reformas tendientes a combatir la evasión cuenten con planes de implementación que las hagan efectivas rápidamente, con lo cual se estaría cumpliendo con uno de los pilares solicitados en la Reforma Fiscal: **Luchar contra la evasión y la corrupción** y ampliar la base de los contribuyentes.

Puntos que se incorporan en la Reforma.

Nos gustaría iniciar comentando cuales fueron los puntos de la Iniciativa Fiscal **que no fueron aceptados** por El Congreso de la Unión², los cuales son:

- Cláusula Anti-elusión (Art. 5).
- La Desaparición del Dictamen Fiscal (Art. 32A). Éste no desaparece pero si se le hacen cambios relevantes en cuanto a su obligatoriedad que comentamos más adelante.

Las propuestas de reformas que consideramos más importantes para el sector y que se incluyen en la reforma, son:

- Uso indebido de comprobantes fiscales (Art. 69B).
- Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos (Arts. 28, 30, 30A y 45).
- Obligación del uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet (Art. 29).
- Acuerdos conclusivos (Arts. 69C al 69H).
- Reducción de multas (Art.74).

La propuesta incluye avances en la modernización de sistemas, entre las que destacan:

- Buzón Tributario (Arts. 17-K y 110)
- Firma Electrónica Avanzada (Art. 17-D).

¹ El Documento está basado en la nota previa sobre los comentarios a la Iniciativa de Propuestas de Reformas al Código Fiscal de la Federación que publicamos en el mes de septiembre de este año.

² En el trabajo nos vamos a referir al Congreso de la Unión solamente como "El Congreso".

- Pago de contribuciones con tarjeta de crédito o débito (Art. 20).
- Requerimientos en materia de devoluciones por medios electrónicos (Art. 22).
- Simplificación de Comprobantes Fiscales (Art. 29A).

Se incorporan posibles reformas que tienden a evitar la evasión fiscal, las cuales son:

- Medidas contra contribuyentes defraudadores (Art. 17H, fracción X).
- Domicilio Fiscal (Art. 110).
- Responsabilidad Solidaria (Arts. 26, fracción X).
- Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Art. 27).
- Solicitud de información a entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (Art. 32B).
- Cumplimiento de obligaciones fiscales (Art. 32D).
- Delitos fiscales de administradores y profesionistas (Art. 95 fracciones VIII y IX).
- Delitos que se consideran defraudación fiscal (Art. 108)
- Determinación presuntiva de la utilidad fiscal (Arts. 58 y 58A).

Otras propuestas de menor importancia que pueden afectar al sector son:

- Revisiones electrónicas (Arts. 42, fracción IX, 48 y 50).
- Revelación de información (Art. 31A)
- Plazo para conservar documentación que ampare operaciones de préstamos (Art. 30).
- Información obligatoria que deben presentar los grandes contribuyentes que no dictaminen (Art. 32H).
- Ejercicio de facultades de comprobación (Art. 53C)
- Hechos para motivar resoluciones (Arts. 63 y 65)
- Autocorrección (Art. 66).
- Medidas de apremio, embargo precautorio e inmovilización de cuentas bancarias (Arts. 40 y 40A).
- Reglas adicionales extinción de créditos fiscales (Art. 146).
- Actualización de referencias a disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Disposiciones Transitorias.

Finalmente, las demás propuestas que se incluyen en la iniciativa (y que no se comentarán a detalle en este trabajo) son:

- Secreto Fiscal (Art. 69).
Se dan excepciones al secreto fiscal enfocadas a contribuyentes incumplidos. También se refieren a información que deba presentarse al INEGI.
 - Vigilancia de actividades de donatarias (Art. 69)
Se precisan sanciones para quienes pretenden realizar deducciones en forma indebida.
 - Infracciones relacionadas con marbetes y precintos (Art. 86A)
Se dan medidas adicionales para combatir el mal uso de los marbetes en las bebidas alcohólicas tendientes a combatir mercado de bebidas adulteradas y contrabando.
 - Infracciones relacionadas con cigarros y tabacos labrados (Art. 42-V, 86G, 86H, 86I, 86J y 86L).
- Se dan medidas adicionales para combatir el mercado informal y el contrabando y dar

fortaleza al código de seguridad respectivo al que se refiere la Ley del IEPS.

- Procedimiento Administrativo de Ejecución (Capítulo III).
Se modifica el actual procedimiento administrativo de ejecución a efecto de hacerlo más eficiente y oportuno.
- Recurso de revocación (Arts. 121, 123 y 131).
Se permite que los contribuyentes puedan presentar el recurso administrativo de revocación a través del Buzón Tributario y se dan otras modificaciones que buscan fortalecer este instrumento.
Se da un plazo de 30 días para su presentación y se debe presentar a través del buzón tributario.
- Notificaciones a través del buzón tributario (Art. 134).
Se van a llevar a cabo las notificaciones fiscales a través del buzón tributario.
- Garantía del interés fiscal (Arts. 142, 143 y 144).
Se establece la no obligación de garantizar el interés fiscal mientras se resuelve el recurso de revocación y se modifican otros ordenamientos importantes sobre la materia. Se da un plazo de 30 días para garantizar el crédito fiscal.
- Embargo precautorio (Arts. 145, 145A, 150, 151-I, 152, 153, 155, 157, 160, 172, 175, 176, 177, 183, 184, 196 y 196A).
Se establecen reformas importantes en la materia, entre otras, los supuestos en que procede y el orden de prelación.
- Inmovilización de depósitos o seguros (Arts. 156 bis y 156-ter).
Se dan reglas para el procedimiento de inmovilización de depósitos o seguros en las cuentas que tengan los contribuyentes.
- Cancelación de créditos fiscales (Art. 146A).
Se busca que la autoridad fiscal federal no deba hacer público el procedimiento que lleva a cabo para determinar la insolvencia del deudor o responsable solidario, o la incosteabilidad de los créditos, información que se considera confidencial y estratégica.
- Contribuyentes que adquieren desperdicios y material de reciclaje (DT IX).
Se da un plazo al SAT para que en 30 días a partir de que entre en vigor la reforma, emita reglas para estos contribuyentes y se le dan los lineamientos para ello, entre los cuales están la inscripción en el RFC de sus proveedores, la retención de impuestos y el establecimiento de la emisión de CFDÍ's a través de un tercero autorizado.

Cláusula Anti-elusión.

Como ya comentamos, la posibilidad de incorporar esta modificación en el Código Fiscal **no fue aprobada por el Congreso.**

¿Qué se pretendía?

La interpretación de nuestras leyes fiscales está basada en el sentido de su aplicación estricta, de lo que está escrito y convenido en las mismas.

Un eterno dilema legal es si se debe aplicar siempre la ley en ese sentido o si se toma en cuenta la sustancia de lo que se trató de expresar en su contenido.

En años anteriores la autoridad ya había planteado esta reforma, volvieron a realizar un nuevo intento.

El Congreso, al rechazar la reforma, menciona que no la estima procedente en virtud de que la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar no sólo la forma sino el fondo de los actos y operaciones a las que los contribuyentes atribuyen efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia.

En sus argumentos para rechazar la propuesta recuerdan como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido criterios en los que se establece que **“la interpretación estricta de la Ley no implica que mediante una interpretación letrista de ésta, se pueda cometer fraude a la ley”**.

Dictamen Fiscal (Arts. 32A, 52, 52A y 53A y adecuaciones a los artículos 26, 42, 47, 67, 73, 83, 84, 91A y 91B).

Una breve explicación de la reforma.

El dictamen fiscal ha tenido diversos tratamientos fiscales desde su creación en el año de 1959.

A lo largo del tiempo ha tenido un carácter de presentación voluntaria, luego se ha hecho obligatorio para contribuyentes tanto grandes como medianos y desde junio de 2010 es opcional excepto para un grupo pequeño de contribuyentes como son aquellos que consolidan para efectos fiscales³.

La iniciativa de ley pretendía desaparecer:

- El Dictamen Fiscal.
- La declaratoria formulada por contador público tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.
- El Dictamen de las operaciones de enajenación de acciones.

El Congreso considera que se debe mantener la figura del Dictamen. Sin embargo ***lo deja como opcional y sólo para aquellos contribuyentes que tengan ingresos gravables superiores a cien millones de pesos.***

Sí se avaló la desaparición de:

- El dictamen obligatorio para determinados contribuyentes.
- La declaratoria formulada por el contador público tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA.

³ En las Reformas propuestas a la Ley del ISR se elimina la Consolidación Fiscal, aunque se substituye por un mecanismo con muchos puntos similares. Ver nota sobre la propuesta de reformas a la Ley del ISR.

En cuanto al Dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, éste aparece en las disposiciones del Reglamento de la ley del ISR. Consideramos que está vigente mientras no se publique el nuevo Reglamento para esta ley.⁴

En nuestra forma de ver, éste resulta conveniente a la mayoría de los contribuyentes que lo utilizan, pues permite reducir, en los casos que lo ameritan, la retención del 20% de impuesto que se marca en la ley del ISR.

Principales argumentos de la SHCP para el cambio.

La iniciativa de reformas menciona:

.....
El dictamen fiscal como medio de fiscalización al servicio de la autoridad no ha cumplido el objetivo para el que fue creado.

Lo demuestra el hecho de que el número de auditorías a contribuyentes dictaminados que ha concluido sin observaciones no supera en promedio el 2% en los últimos 4 años, y que en 2011, del total de dictámenes emitidos, únicamente el 0.97% registró opinión con repercusión fiscal por parte del Contador Público Registrado; cifra **que ha venido a la baja, pues en 2009 era de 1.17% y en 2005, de 2.0%**.

.....

Comentarios sobre la modificación.

Los contribuyentes para efectos internos y externos han tenido la práctica de dictaminar sus estados financieros.

Al surgir el dictamen fiscal se amplió el dictamen financiero para cubrir esta actividad.

¿Es o no importante para la autoridad el dictamen fiscal?

Por un lado, al tener la autoridad la información a detalle de las operaciones fiscales⁵, cuenta con más datos de lo que el auditor puede proporcionarle.

Por otro, el detalle que tiene la autoridad no le permite saber si el criterio utilizado por el contribuyente es el razonable, el dictamen si le permite saber que es o no “razonablemente correcto”.

Desde el punto de vista del contribuyente, la reforma es positiva. El dictamen implica un costo. Éste se deja a la toma de una decisión propia sobre sus beneficios y le quita el carácter fiscal que tenía⁶.

Vemos incorrecto el comentario sobre los dictámenes que se presentan sin observaciones. Las autoridades no están tomando en cuenta que los dictaminadores, antes de presentar su opinión, cuando observan diferencias fiscales solicitan al contribuyente la corrección de su situación fiscal y la presentación de declaraciones complementarias (se da en la mayoría de los casos). En este punto, el estudio de la autoridad debería incluir el importe que se recauda en las declaraciones complementarias antes de que se presente el dictamen.

⁴ A partir del 1º de enero de 2014 contaremos con una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Los comentarios a la misma forman parte de este paquete de comunicados.

⁵ Lo tiene a través de la información que le proporciona el Comprobante Fiscal Digital (CFDI).

⁶ El dictamen ya no es obligatorio desde 2010.

Al final, el Congreso concilia ambas posturas, como sigue:

- El Dictamen Fiscal deja de ser obligatorio.
- Se deja, como ya mencionamos, la opción de dictaminarse sólo para contribuyentes con ingresos superiores a cien millones de pesos.
- La opción también es aplicable a contribuyentes con activos superiores a \$79 millones de pesos⁷ o con más de 300 trabajadores.
- La opción no puede ser ejercida por las Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal.
- Desaparecen la declaratoria formulada por contador público tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA y el dictamen para la enajenación de acciones.

En las Disposiciones Transitorias se especifica que a los dictámenes presentados en términos de la legislación fiscal vigente al 31 de diciembre de 2013, les serán aplicables las disposiciones vigentes hasta esa fecha.

Uso de comprobantes fiscales fraudulentos (Art. 69B)

Una breve explicación de la posible reforma.

Esta reforma va a ser objeto de fuertes polémicas. Habrá quien la vea como un abuso de la autoridad contra los contribuyentes y otros que la consideren como un **fuerte golpe a los esquemas de evasión fiscal**.

Se van a invalidar los efectos fiscales de los comprobantes fiscales de las empresas que se dedican a “vender” comprobantes fiscales y que hayan sido identificados por las autoridades⁸.

Lo anterior, además de las repercusiones fiscales, se considera delito de simulación fiscal.

Principales argumentos de la SHCP para el cambio.

Las autoridades fiscales mencionan en su iniciativa de reformas lo siguiente:

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en

⁷ Este importe era de \$69,607,920 en la ley vigente a 2003, el cual actualizado por la inflación a esa fecha llegaba a \$78,281,070. El nuevo importe corresponde en su gran parte, al efecto de seguir actualizando la cifra base por la inflación.

⁸ Esto ya se permite vía la regla general I.2.24 publicada en el mes de julio de 2013.

los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita personal la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

.....
En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

.....
El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado.

Comentarios sobre la modificación.

El nuevo artículo se refiere a contribuyentes que emiten comprobantes “sin contar 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, que dichos contribuyentes se encuentran no localizados.”

En estos casos, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

El procedimiento que se propone consiste en lo siguiente:

- La autoridad primeramente debe detectar al contribuyente dedicado a estas prácticas fraudulentas⁹.
- Se les notifica a través del Buzón electrónico y del Diario Oficial de la Federación.
- Se le dan 15 días hábiles al contribuyente para que manifieste su inconformidad y aporte la documentación e información que considere pertinentes.
- Transcurrido dicho plazo, la autoridad valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución en un plazo de cinco días.

⁹ Del texto de la iniciativa se desprende que ya tienen información “dura” sobre varios de estos defraudadores.

- Si la autoridad considera que las operaciones son fraudulentas, publicará un listado en el Diario Oficial y en su página de internet, con la lista de empresas que han detectado con esta situación.
- La publicación en esa lista querrá decir que para las autoridades fiscales, incluyendo el SAT, las operaciones realizadas por el contribuyente listado no tienen efectos fiscales.
- Los contribuyentes que hayan realizado operaciones con los supuestos defraudadores, al verlos en la lista, deberán autocorregir su situación fiscal. Se les da previamente, la oportunidad de acreditar la validez de las operaciones realizadas en un plazo de 30 días siguientes a la citada publicación.
- En caso de que la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación, detecte que no se acreditó la validez de este tipo de operaciones, procederán a efectuar las correcciones y determinar los créditos fiscales correspondientes.
- Todo lo anterior es considerado por las autoridades como simulación fiscal.

Al final de su propuesta, las autoridades mencionan algo importante. Este artículo no pretende ir contra el contribuyente que cumple con sus obligaciones sino contra aquél que hace uso de prácticas deshonestas para evadirlas.

Al respecto menciona:

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Ésta modificación al CFF nos parece vital y al mismo tiempo, obliga a revisar las operaciones que se tienen en el gremio, especialmente las realizadas entre partes relacionadas, buscando que las mismas sean reales y tengan un sustento económico y fiscal.

Un comentario final. La existencia de personas que “venden” comprobantes fiscales ha sido larga. La situación en 2014 es diferente por dos razones:

- Se incorpora un poderoso texto en la ley, el cual acabamos de mencionar.
- La existencia del control informático sobre los contribuyentes. Antes del mismo, si bien se podían detectar empresas que se dedicaban a vender facturas, era difícil y tardado dar seguimiento a todas las operaciones que realizaban. Ahora, si se desea que funcione esta medida, sólo se requiere buscar en la base de datos del SAT con quien se han celebrado las operaciones y mandar los requerimientos correspondientes.

Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos (Arts. 28, 30, 30A y 45).

Una breve explicación de la reforma.

Otra revolución fiscal.

Se propone:

- La obligación de llevar la contabilidad por medios electrónicos.

- *Ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de internet del SAT.*
 - Se busca estandarizar la información contable para efectos fiscales.
 - Todo lo anterior, de conformidad con reglas generales que expida la autoridad.
-
- Se amplía el concepto de contabilidad, por uno más moderno de conformidad con los avances tecnológicos.
 - Se elimina la opción para microfilmear o grabar la contabilidad, dado que ahora todo estará en medios electrónicos.
 - En los casos de revisiones fiscales, se obliga al contribuyente a entregar a las autoridades fiscales, los archivos electrónicos donde maneje su contabilidad.

Se pretende con lo anterior facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Afortunadamente, el Congreso de la Unión suavizó la propuesta de la SHCP y está solicitando que la reforma se cumpla en forma gradual, iniciando con los contribuyentes que llevan contabilidad simplificada y solicitando al SAT que expida reglas para la incorporación paulatina de los demás contribuyentes.

Principales argumentos de la SHCP para el cambio.

Nos dice la Iniciativa de Reformas.

- El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria ha desarrollado mecanismos que facilitan el cumplimiento de ese imperativo legal; sin embargo
- Los contribuyentes aún enfrentan una serie de exigencias legales y operativas. Baste citar como ejemplo que éstos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más del 20% arriba del promedio mundial, que es de 267 horas, según el estudio Doing Business elaborado por el Banco Mundial.
- El artículo 28 del mismo ordenamiento establece las reglas para llevar la contabilidad, y el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las características que debe cumplir el registro de la misma a efecto de permitir a los contribuyentes mantener su contabilidad en los instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, **lo que genera una gran variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control** de los propios contribuyentes.
- Por lo anterior, se propone modificar estos preceptos con el fin de definir condiciones para que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos y características específicas y uniformes, además de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada.
- Se estima conveniente precisar el alcance de la figura de contabilidad, que conceptualmente se define como un **sistema de registro de ingresos y egresos**, provisto sin costo alguno por la autoridad.
- Para las personas morales y físicas con actividad empresarial se propone la creación de un método electrónico estándar para la entrega de información contable. Este esquema simplifica y facilita el cumplimiento para el 66% de los contribuyentes emisores de facturas aproximadamente.

Comentarios.

Vemos en estas disposiciones una fuerte inclinación de la autoridad para seguir estandarizando la información, avanzando ahora hacia la información contable.

Se va a obligar a los contribuyentes a ingresar ***“De forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto”.***

Para ello orienta su definición de contabilidad para efectos fiscales a aquella información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales que permite “El cumplimiento de las obligaciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, la que obliguen otras leyes y cualquier otra que lleven aunque no sea obligatoria”.

La parte de un sistema contable simplificado y gratuito que se anuncia en la iniciativa es positiva.

La parte de estandarizar los reportes contables puede serlo.

Por el contrario, tenemos serias dudas en lo efectivo y práctico de la medida de reportarle mensualmente al SAT la información contable.

Nos parece que este punto requiere más análisis, por ejemplo:

- ¿Cuál es la razón práctica de solicitar esa información en forma mensual? Información que además es muy sensible para los contribuyentes.
- ¿Están preparados los contribuyentes para entregar estos datos?
- ¿Conoce el SAT las dificultades que encierra para un contribuyente mediano o para uno con serios problemas económicos tener su información contable al día?
- ¿Está preparado el SAT, en el caso de que la información empiece a fluir, para poder entender y utilizar una información tan basta como la que pretende obtener?

Para el análisis de esta posible reforma será determinante ver el detalle, es decir, lo que se publique posteriormente en el reglamento o a través de reglas generales, pero algo queda claro, **el SAT sigue apostando por la estandarización.**

Como mencionamos al inicio, el Congreso está obligando a las autoridades fiscales a una introducción paulatina de esta reforma, **iniciando solamente con los contribuyentes que llevan contabilidad simplificada.** Al respecto, la fracción III de las Disposiciones transitorias dispone:

El Ejecutivo Federal **dentro de los 90 días siguientes** a la entrada en vigor del presente Decreto, expedirá las reformas y adiciones correspondientes a los Reglamentos relativos a las disposiciones materia de este Decreto. Por lo que respecta a lo dispuesto en el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de ADMINISTRACIÓN Tributaria **deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas**, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según las regiones del país, dando inicio por los contribuyentes que llevan contabilidad simplificada.

Habrá que estar atentos a la publicación de estas importantes reglas en los primeros meses de 2014.

Obligación del uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet CFDI (Art.29)

El SAT ha venido realizando lo que podríamos denominar la **“Reforma Silenciosa”, la cual consiste en la modernización de sus sistemas**, a través de instrumentos electrónicos como el Comprobante Fiscal, la Firma Electrónica, la presentación y pago de las declaraciones y los avisos que se pueden realizar por estos medios.

La Reforma silenciosa es quizás la más importante en los últimos años. Afortunadamente para el país, la misma se sigue fortaleciendo a favor del Fisco y de los Contribuyentes¹⁰.

Las nuevas obligaciones relativas al comprobante fiscal digital consisten en:

- Extender el uso de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet **a todas las operaciones** que realizan los contribuyentes.
- Se incluyen comprobantes fiscales empleados para las **retenciones de contribuciones**. Entre estos están las retenciones de ISR en **nómina, recibos de honorarios y de arrendamiento**. Se esperan facilidades administrativas para cumplir con estas disposiciones.

Vale la pena destacar el tema de nómina. Las modificaciones a la nueva ley del ISR señalan la necesidad de expedir un comprobante fiscal por los pagos y las retenciones por estos conceptos.

La Fracción II del artículo 99 de la Nueva ley del ISR¹¹, relativo a las obligaciones que deben cumplirse con respecto a los pagos de sueldos y salarios, menciona **la obligación de expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas a las que se les realicen pagos por estos conceptos, “los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral”**.

Esperamos en fechas próximas la publicación de reglas que faciliten la expedición y control de este tipo de comprobantes.

- Se obliga a expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet para el caso de **las devoluciones, descuentos y bonificaciones** que se realicen.
- El propósito, nos dicen, es “contar con toda la información a través de estos medios y estar en posibilidad de eliminar en breve tiempo la obligación de presentar declaraciones informativas de retenciones y de expedir constancias”.
- Se modifica la entrega del archivo electrónico del comprobante. Se pretende que se entregue o ponga a disposición de sus clientes, **a través de los medios electrónicos que disponga** el SAT mediante reglas de carácter general,
- También, cuando el cliente lo solicite, debe entregarse la representación impresa del mismo, la cual solamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.
- Los comprobantes para transporte de mercancías serán definidos a través de reglas generales que expida el SAT.
- En todos los casos, los comprobantes **deben emitirse a través de la página de internet del SAT**. Para ello se darán facilidades administrativas para permitir la emisión de comprobantes fiscales digitales: (a) por medios propios, (b) a través de prestadores de servicios y (c) con los medios electrónicos que el SAT ponga a disposición de los contribuyentes.

Acuerdos conclusivos (Arts. 69C al 69H).

¹⁰ Al continuar con la modernización de sistemas, las autoridades cuentan con información más oportuna y los contribuyentes pueden tener acceso a la misma, con lo cual podrán tener un mejor conocimiento de su situación fiscal, lo que, en el caso de contribuyentes cumplidos, es conveniente para ambas partes y, en el caso de los incumplidos aumenta su sensación de riesgo.

¹¹ Ver notas sobre las Reformas al artículo 99 de la Nueva Ley del ISR.

Una breve explicación de la posible reforma.

Una propuesta que se ha solicitado recurrentemente a las autoridades es la posibilidad de poder llegar a un acuerdo entre el contribuyente y la autoridad que verse sobre algún punto conflictivo, cuando la autoridad lleva a cabo sus facultades de comprobación.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha venido trabajando en este medio de defensa.

Al respecto, la iniciativa menciona:

.....

La propuesta que se formula considera la participación institucional de la Procuraría de la Defensa del Contribuyente, con lo cual se propiciaría que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, en caso de alcanzarse éstos, dicha Institución constataría que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos.

Se propone que la solicitud de un acuerdo conclusivo sea opcional y a petición de los contribuyentes; sin embargo, para aquéllos que lleguen a suscribir un acuerdo conclusivo se plantea prever como beneficio la condonación, en la primera ocasión, del cien por ciento de las multas y, en la medida de que no es limitativo y se puede ejercer en subsecuentes ocasiones; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ahora bien, considerando que un acuerdo conclusivo tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer que no procederá medio de impugnación contra el mismo y que únicamente surtirá efecto para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generarán precedentes y no podrá ser aplicado en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad, es decir, *no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias*.

.....

Principales argumentos de la SHCP para el cambio.

- El Artículo 2o., fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece el **derecho a corregir la situación fiscal de los contribuyentes con motivo del ejercicio de las** facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que en su caso corresponda. En ese sentido, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación dispone que iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar la declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48, y 76 del mismo ordenamiento, según proceda. Esto es, los contribuyentes pueden presentar sólo declaraciones complementarias derivado de una visita domiciliaria o revisión de gabinete y cumpliendo con el pago de multas, conforme lo establece el artículo 76 antes citado.
- En ese contexto y dentro del principio de ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, se propone, como un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la figura de Acuerdos Conclusivos, mediante la adición de un Capítulo II, denominado "De los Acuerdos Conclusivos", en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

Comentarios sobre la posible modificación.

Lo vemos como una importante propuesta a favor de los derechos del contribuyente. Es de una gran importancia poder contar con una instancia conciliadora y neutral antes del inicio del juicio.

Los aspectos relevantes de la reforma son:

- Se pide recurrir a ella cuando el contribuyente no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional.

- El acuerdo conclusivo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.
- El acuerdo conclusivo no se tiene que celebrar por el 100% de los actos que señale la autoridad. El contribuyente puede decidir cuáles de ellos serán sujetos a un recurso de revocación (y posteriormente quizás a un juicio) y cuales se incorporan al acuerdo conclusivo.
- La adopción del acuerdo puede solicitarse en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.
- La solicitud del Acuerdo se debe tramitar a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo que tratará de promover un acuerdo entre las partes interesadas (contribuyentes y autoridades fiscales).
- La Procuraduría, puede convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.
- Si se acepta la propuesta, ésta se convierte en un acuerdo obligatorio entre las partes y no está sujeto posteriormente a medio de defensa.
- El procedimiento suspende los plazos jurídicos que apliquen.
- La primera vez que el contribuyente solicite un acuerdo conclusivo tendrá derecho a la condonación del 100% de las multas.

La reforma se ve bien desde el punto de vista del respeto de los derechos de los contribuyentes. Sólo esperamos que ésta no haga crecer en forma gigantesca a la Procuraduría y la vuelva otro organismo "caro" en función al servicio que presta.

Reducción de multas (Art. 74)

La Reforma modifica el Artículo 74 para dar facultades a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público de condonar hasta el 100% las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras.

Se estimó conveniente una reforma adicional a este Artículo, con la finalidad de que los parámetros para el otorgamiento de la condonación las multas, **no sean de carácter interno** y no sólo sea la autoridad la que conozca en qué casos procede la condonación, **sino que sea a través de reglas de carácter general** en las cuales se prevean estos supuestos, a efecto de otorgar certeza y seguridad jurídica respecto de su aplicación al contribuyente.

Con esto, se logra una mayor transparencia y se le da mayor certeza a la contribuyente de la actuación de la autoridad.

Propuestas relacionadas con el avance en la modernización de sistemas.

Continuando con los cambios que hemos llamado **"la Reforma Silenciosa" del SAT**, además de las reformas a los comprobantes fiscales ya comentadas, la misma se sigue fortaleciendo con nuevos instrumentos como los que vamos a mencionar a continuación.

Buzón Tributario (Arts. 17-K y 110)

Otro paso importante. Se genera un buzón electrónico para lograr una comunicación más rápida y eficiente entre el contribuyente y el fisco¹².

La iniciativa menciona:

.....
Se propone la creación de un sistema de comunicación electrónico denominado buzón tributario, sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales.

En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir a actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio del contribuyente.

Para ingresar al buzón tributario se prevé que los contribuyentes utilicen su Firma Electrónica Avanzada, con lo cual se garantizará la inalterabilidad, autoría, autenticidad y seguridad de todos los documentos, promociones y actuaciones que se ingresen al sistema, además de que no requerirán realizar trámite alguno, toda vez que ya cuentan con la referida Firma Electrónica.

.....
A efecto de lograr los objetivos del uso del buzón tributario, se propone establecer como obligación expresa de los contribuyentes ingresar a dicho buzón para notificarse de los actos y trámites de la autoridad. El sistema generará un acuse de recibo que señalará fecha y hora de recepción de las promociones y documentos, lo que dará seguridad jurídica a los particulares en todas sus actuaciones.
.....

El Buzón Tributario consiste es un “sistema de comunicación electrónica” asignado al contribuyente, que estará ubicado en la página de internet del SAT.

A través del buzón se van a poder presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y poder realizar consultas sobre su situación fiscal.

Se da un plazo de tres días para que el contribuyente consulte sus avisos electrónicos.

Con esto se pretende abatir costos. Por ejemplo, el SAT estima en \$259 pesos el costo de cada diligencia de notificación, con una eficiencia del 81% y un plazo de 5 a 30 días para concluir su notificación.

También se va ahorrar tiempo del contribuyente al reducir los trámites que siguen realizando de manera presencial.

La medida contempla alternativas para casos en que se detecten fallas en los medios electrónicos y sanciones para los contribuyentes que hagan mal uso de ellos.

Se va a permitir al contribuyente poder elegir el medio electrónico a través del cual desea ser notificado cuando se le deposite en el citado buzón un comunicado o un requerimiento de la

¹² Algunas aplicaciones del Buzón tributario ya están funcionando. A manera de ejemplo, la regla II.2.10.5, publicada el 14 de agosto de 2013, permite la Notificación electrónica de documentos digitales a contribuyentes que así lo hayan solicitado en el Buzón Tributario del SAT.

autoridad. Estos mecanismos de comunicación (medios electrónicos) se darán a conocer por el SAT mediante reglas generales¹³.

Se considera delito fiscal destruir o provocar la pérdida de la información que contenga dicho buzón, o bien, ingresar de manera no autorizada al mismo.

En cuanto a su entrada en vigor, la fracción VII de las disposiciones transitorias, dispone que sea **el 30 de junio de 2014 para personas morales** y el 1º de enero de 2015 para las *personas físicas*.

Firma Electrónica Avanzada (Art. 17-D).

Se van a permitir casos de excepción para que los contribuyentes personas físicas obtengan su firma electrónica a través de un apoderado legal o un representante.

Menciona la iniciativa que con ello se facilitaría el trámite en los casos en *“que sea materialmente imposible la actuación directa de los contribuyentes interesados, como es el caso de los incapaces y menores de edad; los mexicanos que residen en el extranjero; las personas que han sido declaradas desaparecidas o ausentes judicialmente; los condenados a penas privativas de libertad, o personas enfermas que se encuentren hospitalizadas, entre otros”*.

Los casos de excepción se regularan a través de reglas generales que expida el SAT.

Pago de contribuciones con tarjeta de crédito o débito (Art. 20).

Se incorporan como un medio adicional para el pago de las contribuciones a las tarjetas de crédito y débito.

La disposición ya existía en otras disposiciones fiscales. Ahora se lleva al Código Fiscal de la Federación.

Con ello se dan más facilidades administrativas para el pago de la carga tributaria y se disminuye el uso de efectivo.

Las comisiones y el IVA que se generen serán absorbidos por el Fisco Federal como parte del costo de la recaudación.

Requerimientos en materia de devoluciones por medios electrónicos (Art.22).

Se autoriza, como parte de los servicios del Buzón Electrónico, que los requerimientos en materia de devoluciones se realicen mediante documento digital que se notifique al contribuyente mediante este medio.

¹³ El SAT, conforme a la tercera Disposición transitoria que ya comentamos, cuenta con 90 días a partir de que entre en vigor la Reforma para dar a conocer estos mecanismos.

Se busca con esto hacer más eficientes los trámites que deben llevar a cabo los contribuyentes.

Otra modificación importante es la referente a la eliminación de la declaratoria del contador público para el trámite de devoluciones que disminuían el plazo para este trámite de 40 días a 25¹⁴.

Simplificación de comprobantes fiscales (Art. 29A)

Las modificaciones propuestas para 2014 se refieren a:

- La eliminación de comprobantes simplificados.
- Facilidades para comprobantes fiscales que amparen vehículos automotores:
 - Se debe **incorporar el número de identificación vehicular**¹⁵ (NIV o VIN) además de la clave vehicular.
 - El valor del vehículo deberá estar expresado en moneda nacional en el comprobante respectivo.
- Se precisa que cuando **el pago se realice en una sola exhibición**, el comprobante se deberá expedir de inmediato, especificando el monto fiscal de la operación y la forma de pago.
- Cuando **la contraprestación no se pague en una sola exhibición**, se emitirá un Comprobante Fiscal por Internet por el valor total de la contraprestación en el momento en que ésta se realice. Además se deberán expedir Comprobantes Fiscales por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, conforme a las Reglas que expida el SAT.

- Se agrega la obligación de agregar en comprobantes fiscales que amparen importaciones efectuadas a favor de un tercero:
 - El número y fecha del documento aduanero.
 - Los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y
 - Los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.
- Se deben incorporar los requisitos contenidos en otras disposiciones fiscales, que sean requeridos y que se den a conocer por el SAT mediante reglas generales.
- Se eliminan las reglas que permitían otras formas de comprobación fiscal, como son los comprobantes impresos, los estados de cuenta y los comprobantes fiscales expedidos conforme a facilidades administrativas.
- Como en años anteriores, el SAT publicará a través de reglas generales, el detalle que deben incluir los comprobantes fiscales.

Medidas que tienden a evitar la evasión fiscal y ampliar la base de contribuyentes.

Medidas contra contribuyentes defraudadores (Art. 17H, fracción X)

¹⁴ Ver comentarios referentes a la eliminación del dictamen fiscal en este mismo trabajo.

¹⁵ Modificación solicitada por AMDA. Se había solicitado “en lugar de” la clave vehicular. El Congreso decidió incluirla “además de” la clave vehicular.

La iniciativa reporta que se han detectado nuevos y más sofisticados métodos de evasión fiscal como son:

- Al ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación, desaparecen o bien no ponen a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad.
- En diversas ocasiones utilizan los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Desaparecen del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Para combatir estas prácticas, se autoriza al SAT a que deje sin efectos el certificado fiscal digital, en tanto el contribuyente no haga las aclaraciones pertinentes ante el propio organismo.

Se da un mecanismo ágil para que el Contribuyente pueda subsanar las irregularidades detectadas y aportar las pruebas que a su derecho convenga, con un plazo máximo de tres días a partir de la presentación de las mismas, para que el SAT resuelva.

La Iniciativa de Ley incluía como una causal adicional, a la omisión en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, de la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas. Afortunadamente esta propuesta no fue aceptada por el Congreso.

Delito Desaparición del Domicilio Fiscal (Art. 110).

La iniciativa menciona:

Se propone modificar la fracción V del Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación para sustituir el tipo penal de “desocupar el local” por el de “desaparecer del lugar”.

Se adiciona un segundo párrafo precisando en qué casos se utiliza tal figura, al referirse al hecho de que la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas al domicilio fiscal del contribuyente dentro de un período de doce meses y no pueda practicar la diligencia correspondiente de manera personal.

Continuando con la iniciativa, el SAT reporta lo siguiente:

...Es menester destacar que en la actualidad, existe un impedimento material y legal para que las áreas operativas del Servicio de Administración Tributaria puedan cerciorarse fehacientemente de que un local ha sido desocupado y, en consecuencia, integrar el tipo penal, pues resulta difícil constatarlo ya que, al realizar la visita, los locales se encuentran cerrados (lo que imposibilita materialmente que la autoridad pueda ingresar para verificar si hay o no bienes en su interior), o se encuentran ocupados por un tercero (lo que significa que hay bienes dentro aunque no se pueda corroborar la propiedad); situaciones que han provocado que esta figura jurídica pierda eficacia durante los últimos años y se dejen de presentar querrelas por parte de la autoridad fiscal.

La reforma fue aprobada en esos términos, con lo cual se está dando al SAT otra poderosa arma para combatir la evasión de contribuyentes que desaparecen de los domicilios fiscales, dejando de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Responsabilidad Solidaria (Arts. 26, fracción X)

El actual Código Fiscal de la Federación hace responsables a los socios o accionistas de los créditos fiscales de las empresas en las que invierten cuando se presentan causales graves citadas en el mismo.

La reforma agrega como causal para a la aplicación de este artículo, la desocupación del domicilio fiscal.

La reforma aclara que la responsabilidad sólo es aplicable a socios o accionistas que hayan tenido el “control efectivo” de la sociedad.

Se define como tal:

- (a) La capacidad de imponer decisiones en las Asambleas generales de socios o accionistas o nombrar o destituir a la mayoría de consejeros, administradores o sus equivalentes.
- (b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto con respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral o
- (c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Vale la pena recordar que el artículo vigente actualmente menciona que se debe responder hasta por la parte proporcional de su capital social y por la parte de la contribución omitida que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

Por separado, se propone incorporar como responsables solidarios con los contribuyentes, a la figura de albacea o representante de una sucesión, en virtud de que dichas personas son las encargadas de cumplir con las obligaciones de aquéllos cuyos bienes administran o en su nombre actúan o representan.

Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Art. 27).

Se realizan diversas modificaciones relacionadas con el RFC:

- **Se obliga a las personas físicas que hayan abierto** “una cuenta a su nombre en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones” a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Se dan facultades al SAT para generar el RFC a partir de la Clave Única de Registro de Población (CURP) de los contribuyentes.
- Se permite al SAT inscribir y establecer procedimientos simplificados para la incorporación de personas físicas en el RFC, relacionadas con el punto anterior o que tengan un bajo riesgo fiscal, entre otros.
- Se reduce el plazo para la notificación de cambios de domicilio a 10 días. Actualmente es dentro del mes siguiente al cambio de domicilio.
- Se dan reglas para invalidar los cambios de domicilio, por ejemplo, en el caso de cambios de domicilio inexistentes.

Solicitud de información a entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (Art. 32B)

Actualmente, las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo están obligadas a entregar información de las cuentas depósitos, servicios y fideicomisos de sus cuentahabientes.

Se establecen las siguientes obligaciones adicionales:

- Obtener la clave del RFC o su número de identificación fiscal, tratándose de residentes en el extranjero y, en su caso, Clave Única de Registro de Población de sus cuentahabientes.
- Verificar con el SAT que sus cuentahabientes se encuentren inscritos en el RFC.
- Incluir dichos datos en la información que proporcionan al SAT, cuando así les sea requerido.
- Entregar información adicional referente a las operaciones de sus contribuyentes, como es el caso de los créditos o préstamos otorgados a personas físicas o morales.

La obligación de obtener el RFC de los clientes es una fuerte medida para combatir la informalidad.

Se debe tener en cuenta la existencia de personas físicas consideradas como “no contribuyentes” por no generar actos o actividades gravadas por el ISR, como es el caso de las personas que se dedican solamente a actividades del hogar.

La iniciativa para fundamentar la información adicional que pretende requerir menciona:

Lo anterior, debido a que se tiene evidencia de que algunos contribuyentes han utilizado las figuras del crédito o préstamo para eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo; ejemplo de ello sucede con el impuesto a los depósitos en efectivo, contribución cuya causación se evita aprovechando que el pago en efectivo que se realice a los créditos o préstamos otorgados por las entidades financieras no son objeto del impuesto, por lo que a fin de combatir dichas figuras en las que se apertura un crédito o se otorga un préstamo con el objeto de ocultar la obtención de un ingreso y su entrada al sistema financiero, se propone adicionar como obligación de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo el proporcionar información de sus cuentas, así como de los créditos o préstamos que hubieren otorgado a las personas físicas o morales.

Cumplimiento de obligaciones fiscales (Art. 32D)

Se modifica el Artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, para precisar que las personas físicas o morales que quieran contratar con el Estado deben estar al corriente con sus obligaciones fiscales, incluyendo la información adicional que se va a solicitar en el Artículo 32H que se comenta más adelante.

Se les obliga a los proveedores que deseen subcontratar, a solicitar a sus subcontratantes la constancia del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Delitos fiscales de administradores y profesionistas (Art.95 fracciones VIII y IX).

Se agregan como nuevos responsables de delitos fiscales a los siguientes:

- A las personas que tengan la calidad de “garantes derivadas de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico”.

Esta rebuscada redacción está hablando, entre otros, de las actividades de los administradores y directores que son garantes de las responsabilidades fiscales de las empresas, cuando tengan responsabilidad por omisión y no eviten la conducta ilícita del contribuyente a su cargo.

- Aquellos que derivados de un contrato o convenio derivado de su actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos , operaciones y prácticas , de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Delitos que se consideran defraudación fiscal (Art. 108).

Se endurece el criterio para calificar la defraudación fiscal. Ahora se incluye también el manejo de recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

La nueva redacción menciona:

Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Determinación presuntiva de la utilidad fiscal (Arts. 58 y 58A).

Se incorporan al CFF las figuras jurídicas en materia de determinación presuntiva que actualmente aparecen en la Ley del ISR, con objeto de integrar en un solo ordenamiento las disposiciones que regulan las facultades de las autoridades fiscales en materia de determinación presuntiva.

A partir del 2014 será el CFF quien maneje las siguientes figuras para la determinación de la utilidad presuntiva:

- Determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la LISR, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, un coeficiente que se determina atendiendo a la naturaleza de ciertas actividades y
- Modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la citada Ley, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

Como se observa de la redacción, no es una modificación real sino un reacomodo de artículos buscando mayor claridad en las leyes fiscales.

Otras propuestas de menor importancia que pueden afectan al sector.

Revisiones electrónicas (Arts. 42, fracción IX, 48 y 50).

A partir del 2014 se va a entrar al esquema de Fiscalización Electrónica que ha generado buenos resultados en otros países.

Con ello se pretende recortar los plazos de las revisiones y enfocarlas a rubros específicos sobre los que se tengan dudas por parte de las autoridades.

Los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad.

Se van a acortar los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurrir el SAT y el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

En el nuevo esquema la autoridad **“realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente;** efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario”.

Para dar seguridad jurídica al contribuyente se obliga a la autoridad a informar “durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, del o de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos”.

La resolución final se notificará personalmente al contribuyente o a través del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se levante el acta final de la visita.

Revelación de información (Art. 31A)

Se agrega este nuevo artículo para dar facultades al SAT para obtener datos de las operaciones que realicen los contribuyentes.

La información se solicitará a través de formatos que publique el SAT y se deberá entregar en un plazo de treinta días posteriores a la fecha en que se hayan celebrado las operaciones.

Falta definir la Información que se va a requerir, probablemente sea aquella referida a condiciones específicas como es el tema de operaciones con partes relacionadas.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, no parece deseable que se den facultades al SAT para que solicite información ***vía la publicación de formatos y que el Código Fiscal de la Federación no especifique de qué se trata esta información.***

Plazo para conservar documentación que ampare operaciones de préstamos (Art.30).

Se va a permitir a las autoridades solicitar documentación a los contribuyentes relativa a los préstamos otorgados o recibidos o de las deudas con acreedores.

Se pretende que la autoridad disponga de la documentación de estas operaciones no solamente en el ejercicio en que se celebren, sino en todos aquellos donde produzcan efectos fiscales.

Información obligatoria que deben presentar los grandes contribuyentes que no dictaminen (Art. 32H).

La iniciativa de ley, al mismo tiempo que pretendía desaparecer el Dictamen fiscal, proponía la creación de un nuevo artículo 32H para solicitar información de obligatoria a los Grandes Contribuyentes.

Al respecto menciona:

- Se propone adicionar el artículo 32-H al Código Fiscal de la Federación para prever la obligación de los contribuyentes de presentar una declaración informativa sobre su situación fiscal, la cual deberá presentarse únicamente por aquellos que sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y que se encuentren contemplados en los supuestos que dicho artículo señale.
- Congruente con la simplificación administrativa, la información que se pretende solicitar será únicamente aquella con la cual el Servicio de Administración Tributaria no cuente en sus archivos electrónicos y documentales.

Por lo anterior, se adiciona un artículo 32H al CFF, con objeto de obligar a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a los siguientes contribuyentes, conforme a reglas que establezca el SAT:

- Personas Morales con ingresos acumulables superiores a \$644,599,005 en el ejercicio anterior.
- Personas morales cuyas acciones estén colocadas en Bolsa de Valores.
- Sociedades que pertenezcan al régimen opcional para grupos de sociedades¹⁶.
- Entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.
- Personas morales extranjeras con establecimientos permanentes en el país, únicamente por las actividades que desarrollen dichos establecimientos.
- Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Los contribuyentes que opten por dictaminarse, no están obligados a entregar la información anterior.

Ejercicio de Facultades de comprobación (Art. 53C).

Para complementar el esquema de revisiones electrónicas, se pretende dar facultades a las autoridades fiscales para que puedan ejercer sus facultades de comprobación sobre rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente.

¹⁶ Ver nuestra circular referente a las modificaciones al ISR. El esquema de incorporación es el que se va a permitir a partir del ejercicio 2014 en lugar del de Consolidación Fiscal.

Hechos para motivar resoluciones (Arts. 63 y 65).

Las autoridades fiscales darán como cierta la información que obra en su poder relativa a los comprobantes fiscales digitales y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Las contribuciones omitidas que se determinen deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación. El plazo hasta 2013 es de 45 días.

Autocorrección y su pago en parcialidades (Art. 66).

La Iniciativa de Reformas menciona:

Para el efecto se propone facilitar la autocorrección de los contribuyentes durante cualquier etapa **dentro del ejercicio de facultades de comprobación, al ofrecer opciones factibles de regularización de su situación fiscal. Los contribuyentes podrán acceder al pago a plazos de acuerdo a su capacidad de pago, cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad** durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, a fin de no afectar su actividad económica.

Atendiendo a la difícil situación económica, se facilitan los mecanismos de autocorrección cuando las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación y se dan facilidades para el pago de los adeudos fiscales.

La autoridad fiscal contará con autorización para aceptar las condiciones o plazos de pago, en los casos que así lo ameriten y conforme el propio contribuyente lo solicite, estableciendo el procedimiento para ello, a fin de garantizar de esta forma “el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y la viabilidad financiera de los contribuyentes”.

El tope para poder iniciar la autocorrección se va a dar cuando el 40% del monto del adeudo a corregir, informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación, represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal.

Medidas de apremio, embargo precautorio e inmovilización de cuentas bancarias (Arts. 40 y 40A).

Una fuerte molestia que se ha generado entre los contribuyentes en los últimos años se deriva de las facultades que se han dado a las autoridades fiscales para aplicar la medida de apremio consistente en decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente en aquellos casos en que exista oposición, impedimento u obstaculización física del inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades que las leyes les conceden, **incluyendo el embargo de las cuentas bancarias del contribuyente.**

Afortunadamente, existen pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contrarios a lo anterior, los cuales no dejan de reconocer que el aseguramiento precautorio

constituye en la práctica una valiosa herramienta con que cuentan las autoridades fiscales para contrarrestar las conductas evasivas realizadas por los contribuyentes.

La reforma establece los casos en que se puede ejercer el aseguramiento precautorio dejándolo como una medida excepcional, por ejemplo, casos en que el contribuyente o los responsables solidarios no son localizables en su domicilio fiscal; desocupan o abandonan el domicilio sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido o se ignore su domicilio, y otros iguales de graves.

También se va a permitir el embargo cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.

La reforma establece el orden de prelación a observarse en la aplicación de las medidas de apremio por parte de las autoridades fiscales.

Extinción de créditos fiscales (Art. 146).

Se establece que el plazo para que se configure la prescripción de los créditos fiscales, incluyendo cuando este se haya interrumpido, no podrá exceder de diez años a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido.

En dicho plazo no se computarán los casos de excepción que se prevén en el mismo artículo.

La regla general sigue siendo que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, excepto cuando se presenten los causales que amplían el plazo, los cuales están señalados en este artículo.

En la X Disposición Transitoria se especifica lo siguiente:

- (a) El plazo para el cómputo de la prescripción aplica para créditos fiscales generados a partir del 1 de enero de 2005 (o sea, un año después de que entre en vigor la reforma).
- (b) Se da un plazo de dos años al SAT para que haga efectivo el cobro de los créditos fiscales exigibles con anterioridad al 1º de enero de 2005, salvo que se trate de créditos fiscales que se encuentren en controversia.
- (c) La aplicación de esta fracción no configura ninguna responsabilidad administrativa para los funcionarios públicos encargados de la ejecución y cobro de los créditos fiscales que se mencionan.

Actualización de referencias a disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se incluyen diversas adecuaciones al CFF motivadas por la necesidad de actualizar las referencias de este ordenamiento a la nueva Ley del ISR.

Disposiciones transitorias.

Se presentan propuestas de artículos transitorios para los casos en que se modifican plazos, procedimientos y figuras jurídicas vigentes antes de la entrada en vigor de las reformas.

El objeto es que las mismas puedan continuar hasta su extinción las situaciones de hecho y de derecho generadas durante la vigencia de dichos preceptos, conforme a lo dispuesto por éstos. Como ejemplos están los temas relativos a las devoluciones de impuestos y los dictámenes fiscales.

Se da un plazo de 90 días a partir de la entrada en vigor de la reforma, para que el Ejecutivo Federal expida las reformas y adiciones correspondientes a los Reglamentos relativos a las disposiciones materia de este Decreto.

Noviembre de 2013