

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECE DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES

El 22 de junio de 2006 fue publicado en el Diario Oficial, el Decreto por el que se Reforman y Adicionan Diversas Disposiciones de la Ley Orgánica de Sociedad Hipotecaria Federal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”, mediante el cual se efectuó una reforma de menor relevancia en materia de servicios exentos del pago del impuesto al valor agregado.

Asimismo, después de más de dos años de discusión entre los distintos partidos políticos y tras dos meses de haber sido aprobadas por el Congreso, finalmente las reformas al Código Fiscal fueron publicadas en el Diario Oficial de fecha 28 de junio de 2006, junto con otras reformas de menor relevancia efectuadas a diversos ordenamientos fiscales, las cuales constan en el “Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y Establecen Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”.

No obstante, como consecuencia del largo periodo de discusión del Código Fiscal, diversas modificaciones efectuadas al mismo, actualmente se encuentran desactualizadas debido a que otros ordenamientos fiscales se han reformado desde la fecha en que por primera vez se propusieron las reformas que se comentan en estos Tópicos Fiscales, situación que en algunos casos pudiera generar que las reformas aprobadas puedan no ser aplicables debido a la supletoriedad del Código Fiscal, o bien, en otros casos, se generen distorsiones y lagunas al analizar conjuntamente las disposiciones del Código Fiscal con las leyes fiscales específicas.

Dentro de los principales temas que fueron discutidos y aprobados en el paquete de reformas que se comenta en estos Tópicos Fiscales, destacan los relativos a la residencia fiscal de personas morales y físicas, diversos cambios en materia de devoluciones y compensaciones, requisitos y procedimientos para órdenes de visitas domiciliarias, modificaciones a plazos para la interposición de medios de defensa, nuevas infracciones y multas.

Los comentarios incluidos en estos Tópicos Fiscales pueden no ser compartidos por las autoridades administrativas o judiciales, por lo que no deberán considerarse como una asesoría profesional, siendo necesario analizar cada caso en particular.

En las páginas siguientes de estos Tópicos Fiscales presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos de las leyes que fueron reformadas, agrupados bajo el siguiente

ÍNDICE

	Página
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	6
Residencia	6
Personas físicas	6
Personas morales	6
Domicilio Fiscal	7
Cómputo de Plazos	7
Enajenación	8
Fideicomisos	8
Fusiones y escisiones	9
Asociación en Participación	9
Formalidades de las Promociones	9
Nuevo requisito	9
Precios de transferencia	10
Consultas sobre Situaciones Reales y Concretas	10
Representación de Particulares	10
Devoluciones	11
Depósito en cuenta	11
Utilizando FEA	11
Datos erróneos	11
Devoluciones fuera de plazo	12
Certificados especiales	13
Prescripción de derechos de cobro	13
Intereses a cargo del fisco	13

Remanentes	13
Compensación de Oficio	13
Acreditamiento de Estímulos y Subsidios.....	14
Registro Federal de Contribuyentes.....	14
Verificación de Datos	15
Declaración Informativa de Fedatarios	15
Aviso de Apertura o Cierre de Establecimientos	15
Contabilidad a través de Medios Electrónicos.....	15
Comprobantes	16
Datos de identificación del adquirente.....	16
Impuestos trasladados	16
Comprobantes digitales	16
Vigencia	16
Estados de cuenta.....	16
Documentos Digitales	17
Rechazo de Declaraciones y Otros Documentos	17
Instituciones de Crédito	17
Retribución por recepción de declaraciones	17
Obligaciones	18
Informativa de Fiduciarias	18
Contrataciones con la Administración Pública Federal	19
Sociedades Financieras de Objeto Múltiple	20
Obligación para Entidades Federativas y Otros.....	20
Publicación de Criterios.....	20
Facultades de las Autoridades	21
Requisitos de actos administrativos	21
Facultades de comprobación.....	22
Requisitos de la orden de visita	22
Plazo para concluir visitas o revisiones.....	22
Suspensión del plazo para concluir visitas o revisiones.....	23
Operaciones con partes relacionadas	23
Observaciones de la autoridad	23

Plazo para desvirtuar observaciones	24
Caducidad de facultades del fisco	24
Dictamen Fiscal	25
Registro del contador público.....	25
Revelaciones	25
Fecha de presentación	26
Revisión de dictamen y demás información	26
Valor Probatorio de Impresiones.....	27
Pago Diferido y en Parcialidades.....	27
Modalidades	27
Pago inicial.....	28
Parcialidades	28
Importe diferido.....	29
Garantías	29
Revocación de autorizaciones.....	29
Sanciones por Omisión de Contribuciones	30
Nuevas Infracciones y Multas.....	31
Por incumplimiento de obligaciones previas.....	31
Por incumplimiento de nuevas obligaciones	31
Delitos Fiscales.....	32
Delito de contrabando.....	33
No declaratoria de perjuicio.....	33
Perjuicio necesario	33
Programa de maquila	34
Reclasificación.....	34
Contrabando equiparado	34
Agentes aduanales.....	34
Nueva agravante.....	35
Defraudación fiscal	35
Recurso de Revocación.....	35
Cumplimiento de resoluciones	35
Suspensión del plazo	35

Notificaciones.....	36
Medios electrónicos	36
Agentes externos.....	36
En domicilio fiscal.....	37
Garantía del Interés Fiscal	37
Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	37
Cobro de garantías a instituciones de fianzas	37
Embargo y Aseguramiento Precautorios.....	37
Créditos Fiscales de Entidades Paraestatales.....	38
Gastos de Ejecución.....	38
Obligaciones de Interventores	39
Procedimiento para el Remate y Adjudicación.....	39
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	39
Personas Morales	39
Deducciones	39
Requisitos de la documentación comprobatoria.....	39
Obligaciones	39
Personas Físicas.....	40
Determinación presuntiva de ingresos	40
Arrendamiento	41
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	41
Servicios Exentos.....	41
Declaraciones Informativas	41
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	42
Declaraciones Informativas.....	42
Entrega de Marbetes.....	42

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Residencia

Personas físicas

Se establece que aquellas personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su cambio de residencia fiscal a un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente, continuarán calificando como residentes en México durante el ejercicio fiscal en el que presenten el aviso de cambio de residencia fiscal y durante los tres ejercicios fiscales siguientes, salvo que el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información con México.

Resulta criticable que se presuma, sin aceptar prueba en contrario, que cuando un contribuyente cambia su residencia a un país en el que sus ingresos se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente, ello atiende únicamente a cuestiones fiscales, siendo que las razones de dicho cambio pudieran ser de otra índole, por lo que la consecuencia resultaría excesiva.

Estimamos que a raíz de esta disposición, pudieran generarse serios problemas al contribuyente, como lo sería el caso de una persona que en un año cambia su residencia fiscal a un país en el que los ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente con el que México no tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información y que, por lo tanto, siga calificando como residente en México en los tres años siguientes, sin importar el hecho de que al segundo año vuelva a cambiar su residencia fiscal pero a un país con el que México sí tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información, situación que pudiera generar problemas relacionados con la doble residencia fiscal.

Consideramos que la nueva disposición pudiera ser violatoria de garantías al no existir certeza jurídica para el contribuyente en cuanto a si los ingresos que obtenga en el país o territorio al que cambia su residencia calificarían finalmente como ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente, atendiendo a los nuevos criterios de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Personas morales

Se elimina la referencia al lugar de constitución como criterio de residencia fiscal en territorio nacional para personas morales, prevaleciendo únicamente el relativo a la ubicación de la administración principal del negocio o de la sede de dirección efectiva.

Sobre el particular, no existe un artículo transitorio que establezca las reglas para la aplicación de este nuevo criterio, lo que pudiera generar incertidumbre para aquellas personas morales que se consideraban residentes fiscales en México por haber sido constituidas conforme a las leyes mexicanas y que no tienen en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, lo cual incluso

podiera implicar una violación a la garantía de irretroactividad de la ley para el caso de que se considere que este tipo de personas morales se liquidan, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Domicilio Fiscal

En la Exposición de Motivos se señala que debido a que existen profesionistas o agentes económicos independientes que no cuentan con un local donde mantengan el asiento principal de sus actividades, como por ejemplo vendedores ambulantes, agentes de seguros o diversos agentes independientes, se hace imposible su localización por parte de las autoridades fiscales, por lo que se establece que únicamente en estos casos se considerará como domicilio fiscal su casa habitación.

En este caso, las autoridades fiscales harán del conocimiento de los contribuyentes, en su casa habitación, que cuentan con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a alguno de los otros dos supuestos previstos en el Código Fiscal. Mediante disposición transitoria se señala que esta reforma entrará en vigor a partir del 1° de octubre de 2006.

De acuerdo con la Exposición de Motivos, para combatir el comercio informal y establecer un marco normativo adecuado para que las autoridades puedan practicar las diligencias correspondientes, se establece para el caso de los contribuyentes que no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello o hubieran señalado uno distinto al que les corresponde en términos del Código Fiscal, o bien, que hubieran señalado uno ficticio, que las autoridades fiscales podrán practicar sus diligencias en cualquier lugar en el que los contribuyentes realicen sus actividades o en el lugar que conforme a las disposiciones fiscales se considere su domicilio, indistintamente.

En disposiciones transitorias se precisa que lo anterior no resulta aplicable para aquellos contribuyentes que omitan señalar un domicilio para oír y recibir notificaciones en las promociones que presenten ante las autoridades fiscales en los términos del Código Fiscal.

También mediante disposiciones transitorias se señalan los momentos en que las personas físicas estarán obligadas a presentar el aviso de cambio de domicilio con motivo de la entrada en vigor de estas nuevas disposiciones, los cuales son: a) cuando se presente la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2006, b) cuando lo solicite el SAT, o c) cuando se presente un aviso al Registro Federal de Contribuyentes por cualquier otro motivo.

Cómputo de Plazos

Se reforma la disposición que contiene las reglas para computar los plazos fijados en días para efectos fiscales, adecuando dicha disposición a las recientes reformas a la Ley Federal del Trabajo en cuanto a días inhábiles.

A partir de la entrada en vigor de esta reforma, en lugar del 5 de febrero, 21 de marzo y 20 de noviembre, para los plazos fijados en días, no se contará el primer lunes de febrero, el tercer lunes de marzo y el tercer lunes de noviembre.

Enajenación

Fideicomisos

Se modifica la disposición que establece los supuestos en los que se considera que existe enajenación de bienes a través de fideicomiso, entre los cuales ya se encontraba el consistente en que la enajenación se presenta en el acto en el que el fideicomitente pierde el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Se incorpora una regla que establece que cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, éstos se considerarán enajenados al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

Resulta criticable que con la nueva regla se considere que existe enajenación por el simple hecho de que el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que aporte al fideicomiso, ya que para el caso de que no se haya perdido el derecho a readquirir los bienes aportados (o por la porción correspondiente), no se podría considerar que existe otro propietario de los bienes, para efectos fiscales.

Cabe destacar que este texto fue propuesto simultáneamente a la incorporación del régimen de fideicomisos inmobiliarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta desde el año de 2004, el cual ya ha sido objeto de modificaciones en la citada ley y actualmente establece los supuestos de enajenación por la aportación de bienes a este tipo de fideicomisos, por lo que resulta innecesaria y confusa esta reforma al Código Fiscal.

Otro de los supuestos ya previstos en el Código Fiscal para considerar que existe enajenación de bienes a través de fideicomiso, corresponde al acto en que el fideicomitente cede sus derechos si entre éstos se incluye que los bienes se transmitan a su favor.

En el ordenamiento reformado se dispone que, cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse estos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de estos bienes o se trate de acciones.

Se establece que la enajenación de los certificados de participación se considerará como enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

Resulta criticable que se establezca que se considerará que los certificados son enajenados cuando le den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, ya que el término de aprovechamiento puede llegar a ser muy amplio y no necesariamente el que le den a sus tenedores la propiedad de los bienes.

Esperamos que mediante reglas de carácter general se aclare el alcance del término aprovechamiento para que se precise en qué casos efectivamente se transmite la propiedad del bien.

Fusiones y escisiones

A partir de la entrada en vigor de esta reforma, los supuestos para considerar que no existe enajenación por fusión o escisión, resultarán aplicables cuando participen sociedades residentes en territorio nacional, siempre que la sociedad o sociedades que surjan con motivo de estos actos sean también residentes en México.

Hasta la fecha de entrada en vigor de la reforma al Código Fiscal que se comenta, el criterio determinante era referido a sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.

Esta reforma elimina la limitante que existía para que los supuestos de no enajenación por fusión o escisión resultaran aplicables a aquellas personas morales que siendo residentes para efectos fiscales en México, por tener la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en territorio nacional, no hubieran sido constituidas en México conforme a la legislación del país.

Asociación en Participación

Con motivo de esta reforma, ahora el asociante será representante de la asociación en participación no sólo para el caso de los medios de defensa que se interpongan, como ya se contemplaba, sino también para efectos fiscales. También a partir de este ejercicio el asociante dejará de ser representante de los integrantes de la asociación en participación.

Formalidades de las Promociones

Nuevo requisito

Se incorpora un nuevo requisito que deberán contener las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales, consistente en informar si el contribuyente se encuentra dentro del plazo con que cuentan las autoridades fiscales para emitir la resolución en que, en su caso, le determinen contribuciones omitidas como resultado de las facultades de comprobación que estén en proceso.

Resulta criticable que sean los contribuyentes quienes deban computar el citado plazo que en todo caso debiera ser determinado por las autoridades, ya que se trata del ejercicio de sus facultades de comprobación, además de que el mencionado

cómputo pudiera sustentarse en criterios distintos, lo que pudiera representar que las autoridades no estuvieran de acuerdo con tal manifestación y, por ese hecho, tener por no satisfecho el requisito en cuestión.

Precios de transferencia

Para el caso de promociones ante las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, se precisa también que se deberán cumplir con los requisitos establecidos para todo tipo de consultas o solicitudes de autorización.

Consultas sobre Situaciones Reales y Concretas

Se modifica el precepto que establece la obligación de las autoridades fiscales de contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les formulen los particulares, para establecer que ello será aplicable siempre que las mismas no sean materia de medios de defensa administrativos o jurisdiccionales, interpuestos por los propios interesados.

También, se prevé que cuando durante el ejercicio de facultades de comprobación, los interesados presenten consultas relacionadas con las disposiciones fiscales cuyo cumplimiento está siendo objeto de dichas facultades, el plazo de tres meses con el que cuenta la autoridad para dar respuesta a esa consulta se suspenderá hasta que la autoridad fiscalizadora notifique la resolución correspondiente o, en su caso, transcurra el plazo de seis meses con el que cuenta para hacerlo.

Entendemos que el objetivo de esta reforma es evitar la emisión de criterios contradictorios entre las áreas de consulta y las de auditoría del SAT, respecto de una determinada situación que presente un contribuyente que esté siendo objeto de fiscalización.

No obstante, resulta criticable que en estos casos lo que se suspenda sea el proceso de consulta y no así el de fiscalización, más aun cuando debiera ser el área de consulta la que defina la forma de aplicar las disposiciones en esos casos, pues así se encuentra distribuida la competencia en el reglamento interior respectivo.

Consideramos criticable que se suspenda el plazo en los términos antes señalados, en aquellos casos en los que la autoridad fiscalizadora finalmente no emita una resolución que defina la situación fiscal objeto de la consulta o que, emitiéndola, no se refiera específicamente a la situación real y concreta planteada por el contribuyente, pues con ello se afecta directamente el derecho que tiene a que se resuelvan en forma oportuna las peticiones que realice.

Representación de Particulares

Se establece que el SAT podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

Devoluciones

Depósito en cuenta

Con anterioridad a la reforma que se comenta, las personas físicas que realizaban actividades empresariales que hubieran obtenido ingresos inferiores a \$1'000,000 en el ejercicio inmediato anterior, así como las personas físicas que no realizaran actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$150,000, podían optar porque la devolución de impuestos se les efectuara mediante cheque nominativo. Asimismo, se establecía que cuando el monto de la devolución no excediera de \$10,000, las autoridades fiscales podían realizar la devolución en efectivo.

A partir de las reformas que se comentan, las devoluciones que se realicen a personas físicas, independientemente de la actividad que lleven a cabo, deberán hacerse mediante depósito en cuenta, salvo que se trate de personas físicas que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior, ingresos inferiores a \$150,000, en cuyo caso podrán optar porque la devolución se realice mediante cheque nominativo. Asimismo, se elimina la posibilidad de que las autoridades devuelvan en efectivo cantidades que no excedan de \$10,000.

Consideramos que esta reforma es acorde con las políticas encaminadas a fomentar el uso de medios electrónicos y el sistema financiero, como elementos de control de la actividad económica.

Utilizando FEA

Como nueva obligación, se establece que para obtener la devolución de cantidades a favor de los contribuyentes, cuyo monto sea igual o superior a \$25,000, deberá presentarse la solicitud de devolución correspondiente en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

Datos erróneos

Se efectúan precisiones en cuanto al proceso para la devolución de impuestos cuando se presenten errores en las solicitudes de devolución o en la documentación e información que se acompañe a las mismas.

Se establece que en aquellos casos en que existan errores en los datos contenidos en las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes, la autoridad los requerirá para que a más tardar en un plazo de 10 días aclaren dichos datos, apercibiéndolos de que en caso de no proporcionar la información requerida en tiempo, se tendrá al contribuyente por desistido del trámite. El requerimiento de información hecho por la autoridad suspenderá el plazo para efectuar la devolución, desde la fecha en que surta efectos la notificación y hasta la fecha en que se atienda el requerimiento.

En este caso, se establece que cuando los datos erróneos sólo sean consignados en la solicitud de devolución o sus anexos, no será necesario presentar una nueva solicitud de devolución.

Cuando la solicitud de devolución presente un error aritmético en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades devolverán las cantidades procedentes sin que haya necesidad de presentar una solicitud complementaria.

En aquellos casos en que las autoridades devuelvan una cantidad menor a la solicitada, se considerará negada la solicitud por la parte no devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma.

Acorde con las modificaciones en materia de devoluciones mediante depósitos en cuenta del contribuyente, se establece que el plazo para efectuarlas también se suspenderá cuando no sea posible efectuar el depósito correspondiente en la cuenta proporcionada por el contribuyente, por ser dicha cuenta inexistente, porque el número de cuenta tenga errores, o bien, porque la cuenta se haya cancelado, hasta en tanto el contribuyente proporcione un número de cuenta correcto.

Consideramos que estas reformas simplifican el trámite para la obtención de cantidades solicitadas en devolución y otorgan mayor seguridad jurídica a los contribuyentes al evitar que las solicitudes de devolución se consideren negadas por cuestiones meramente formales.

Devoluciones fuera de plazo

Se incluyen nuevas reglas respecto de la actualización e intereses que los contribuyentes podrán solicitar cuando el monto autorizado por la autoridad, habiendo sido correctamente determinado, no sea depositado dentro del plazo previsto para ello.

Se establece que cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determine correctamente la actualización y los intereses que, en su caso, procedan, calculados a la fecha en que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente resulte, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada, siempre que, entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente, no haya transcurrido más de un mes.

Cuando durante el mes transcurrido se dé a conocer un nuevo Índice Nacional de Precios al Consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente, que se determinará aplicando los índices aplicables al periodo comprendido desde el mes en que se autorizó la devolución y hasta el mes en el que la devolución se puso a disposición del contribuyente.

Se prevé que el monto de la actualización deberá devolverse dentro de un plazo de cuarenta siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud correspondiente. En caso de que la devolución de la actualización se realice fuera del plazo mencionado, las autoridades pagarán intereses, desde el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución respectiva y hasta el mes en que se ponga a disposición del mismo las cantidades correspondientes a la actualización.

Certificados especiales

En la reforma que se comenta, se prevé que los contribuyentes obligados a dictaminarse o los que opten por ello, podrán solicitar la devolución de las cantidades a su favor, a través de la expedición de certificados especiales a nombre de terceros, que se pueden utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración.

A diferencia de otros supuestos, en este caso no se señala específicamente a favor de quién se podrá solicitar la expedición de los certificados, por lo que podría interpretarse que aplicará a favor de cualquier persona que designe el contribuyente.

Prescripción de derechos de cobro

Se precisa que la prescripción de los derechos de cobro de los contribuyentes se interrumpe por la presentación de la solicitud de devolución y se adiciona el hecho de que cuando los contribuyentes se desistan de la solicitud de devolución correspondiente, dicho plazo no se entenderá interrumpido.

Intereses a cargo del fisco

Con anterioridad a la reforma, se establecía que cuando los contribuyentes presentaran solicitud de devolución de saldos a favor o de pago de lo indebido y la devolución se efectuara fuera del plazo establecido, las autoridades pagarían intereses calculados conforme a una tasa igual a la prevista para los recargos por mora.

En una reforma ociosa al Código Fiscal, se elimina la referencia expresa a la tasa prevista para recargos por mora cuando la devolución se efectúa fuera del plazo establecido por las disposiciones fiscales, estableciéndose ahora una referencia general a la tasa prevista en las disposiciones que regulan el pago de recargos al fisco federal. No obstante, consideramos que la tasa de recargos aplicable a las devoluciones a favor de los contribuyentes y a cargo del Fisco Federal continuará siendo la de mora.

Remanentes

Quienes hayan optado por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, podrán ahora solicitar la devolución del remanente que resulte una vez efectuada la compensación en forma parcial.

Compensación de Oficio

Se establece que la compensación de oficio podrá aplicarse contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos, debiendo realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación.

Consideramos jurídicamente cuestionable que este tipo de compensación se realice sin garantía de audiencia y desconociendo los efectos legales de un convenio previamente celebrado con las autoridades para el pago a plazos.

Acreditamiento de Estímulos y Subsidios

Se precisa que las personas que por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad correspondiente con la actualización y recargos que procedan.

Igualmente, se establece en disposiciones imprecisas que será improcedente el acreditamiento para las personas que entreguen indebidamente un subsidio y lo acrediten contra el pago de contribuciones federales.

Cuando se acredite un estímulo fiscal o un subsidio sin tener derecho a ello, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan. Asimismo, se aclara que los estímulos y subsidios sólo podrán acreditarse hasta el monto de la contribución efectivamente a pagar.

Se establece que cuando se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo o subsidio, sólo procederá la devolución de las cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado, es decir, cuando no procedan del acreditamiento.

Con lo anterior se evitará que los contribuyentes hagan efectivos saldos a favor derivados de la aplicación de estímulos o subsidios.

Registro Federal de Contribuyentes

A partir de la reforma que se comenta, se incorpora la obligación para aquellos contribuyentes que se encuentren sujetos a facultades de comprobación y no se les haya notificado la resolución correspondiente, de presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal con cinco días de anticipación al día en que tenga lugar el citado cambio, a diferencia de los demás contribuyentes que deben presentar dicho aviso dentro del mes siguiente.

Asimismo, se faculta a las autoridades para designar el domicilio fiscal de los contribuyentes en los casos en que se determine que el domicilio manifestado por ellos no constituye su domicilio en términos de las disposiciones fiscales.

Consideramos que aun cuando estas reglas tienen por objeto controlar el Registro Federal de Contribuyentes, en la práctica pudieran presentarse problemas operativos para que el SAT designe un nuevo domicilio fiscal.

Por otro lado, se establece la posibilidad para las personas físicas de solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, aun sin estar obligadas a ello, con el aparente ánimo de ampliar el padrón de contribuyentes.

Verificación de Datos

Se establece que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes relacionados con la identidad, domicilio y demás datos manifestados por los contribuyentes, sin que por ello se considere que inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

De acuerdo con lo que señala la Exposición de Motivos, la verificación de datos en materia del Registro Federal de Contribuyentes tiene como finalidad constatar los datos manifestados al registro, fortaleciendo la información con la que cuentan las autoridades para futuras facultades de comprobación y no el conocer la situación fiscal del contribuyente, razón por la cual se precisa que la verificación no se considera como el inicio del ejercicio de facultades de comprobación.

Declaración Informativa de Fedatarios

En relación con la obligación por parte de los fedatarios de presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas, que anteriormente debía presentarse en forma anual durante el mes de febrero, en las nuevas disposiciones se prevé que dicha información deberá presentarse a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se lleven a cabo las operaciones.

Resulta criticable el hecho de que no se establezca una disposición transitoria que prevea la manera en que se deberá cumplir con esta obligación por las operaciones realizadas durante el ejercicio de 2006, previo a la entrada en vigor de estas disposiciones.

Aviso de Apertura o Cierre de Establecimientos

En concordancia con las modificaciones que amplían el concepto de domicilio fiscal, se modifica la disposición que establecía la obligación de presentar avisos de apertura o cierre de establecimientos, para ahora señalar que dichos avisos deberán presentarse respecto de los establecimientos que se utilicen para el desempeño de cualquier actividad, a diferencia de la obligación establecida antes de la entrada en vigor de las nuevas disposiciones, la cual se refería únicamente a los establecimientos que se utilizaran para la realización de actividades empresariales o para el desempeño de servicios personales independientes.

Contabilidad a través de Medios Electrónicos

De manera acertada, se precisa que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán hacerlo en su domicilio fiscal y estableciéndose además la posibilidad de procesar la contabilidad a través de medios electrónicos en un lugar distinto al domicilio fiscal, sin que por ello se considere que la contabilidad se lleva fuera del domicilio fiscal.

Comprobantes

Datos de identificación del adquirente

Se elimina la obligación para quienes expidan comprobantes, de asegurarse que los datos de identificación de la persona a favor de quien se expide correspondan con el documento que acredite la clave del Registro Federal de Contribuyentes, situación que facilitará la expedición de comprobantes con requisitos fiscales por todas las operaciones realizadas, se tengan o no los datos de identificación de la persona a favor de quien se expiden.

Impuestos trasladados

Se modifican diversas disposiciones relacionadas con la emisión de comprobantes fiscales para establecer que en los casos en que en los mismos se señalen impuestos trasladados, se deberán desglosar por tasas diferenciadas de impuesto, según aplique.

Comprobantes digitales

En materia de comprobantes fiscales digitales se prevé que la emisión de los mismos podrá ser realizada por medios propios o a través de proveedores de servicios previamente autorizados por el SAT.

Vigencia

En relación con el plazo para la utilización de los comprobantes fiscales, se establece que el plazo máximo de dos años para su utilización, podrá ser prorrogado cuando se cumplan los requisitos que al efecto expida el SAT. Asimismo, se elimina la obligación de cancelar los comprobantes una vez transcurrida su vigencia.

Además, se establece que los comprobantes quedarán sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las leyes fiscales, cuando transcurra su plazo de vigencia, sin que se hubiera obtenido la prórroga correspondiente.

Estados de cuenta

Se incorpora la posibilidad para que los contribuyentes que realicen el pago de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes o de la prestación de servicios mediante tarjeta de crédito, débito o monedero electrónico, puedan optar por considerar como comprobante fiscal para efectos de deducciones o acreditamientos autorizados, el original del estado de cuenta en que conste el pago realizado.

Anteriormente, sólo se preveía dicha opción para los contribuyentes que realizaran tales pagos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos.

Consecuentemente, se elimina la disposición que permitía a los contribuyentes que percibían todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos, de expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos fiscales, permitieran identificar el bien o servicio, el precio o la contraprestación pactada y los impuestos trasladados, siempre que estuvieran foliados.

Se establece que para aplicar esta opción se deberán cumplir ciertos requisitos adicionales tales como que el documento expedido por el enajenante, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, contenga la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide, la fecha de emisión, los impuestos trasladados desglosados por tasa aplicable, así como que se vincule la operación registrada en el estado de cuenta con el citado documento.

Documentos Digitales

Se elimina la opción con la que contaban determinadas personas físicas con ingresos menores, de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos en formatos oficiales en lugar de hacerlo mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos, salvo algunos casos específicos en que así se encuentre previsto por las disposiciones fiscales.

Destaca el esfuerzo para modernizar los medios de comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales; sin embargo, la tecnología necesaria aún no se encuentra a disposición de todos los contribuyentes, por lo que eliminar la posibilidad de presentar los citados documentos en formatos oficiales pudiera no estar de acuerdo con la realidad del país.

Rechazo de Declaraciones y Otros Documentos

Se aclara que las autoridades fiscales podrán rechazar la presentación de declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos, cuando éstos no contengan la firma del contribuyente o de su representante legal, cuando en los formatos no se cite la clave del Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente o de su representante legal, o presenten tachaduras o enmendaduras.

Instituciones de Crédito

Retribución por recepción de declaraciones

Se elimina la posibilidad que tenían las instituciones de crédito de realizar cobros a los contribuyentes por los servicios que les proporcionen por la presentación de declaraciones.

Además, se modifica la forma de retribución por parte de la Secretaría de Hacienda a las instituciones de crédito por los servicios de recepción y procesamiento de pagos y declaraciones de los contribuyentes, eliminando como uno de los elementos para determinar dicha retribución, el rendimiento financiero generado desde el momento de la recepción de la recaudación y hasta el momento en que se abonaran las cantidades

percibidas a favor de la Tesorería de la Federación, siendo que ahora sólo se tomará en consideración el costo promedio variable de operación en que se incurra por la prestación del servicio.

Se establece que la Secretaría de Hacienda efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado por las instituciones de crédito con motivo de la prestación de los servicios antes señalados, el cual se establece formará parte de los gastos de recaudación.

Consideramos criticable que la Secretaría de Hacienda retenga el impuesto al valor agregado que le sea trasladado por las instituciones financieras, ya que esto no permite que las mismas administren el flujo de dicho impuesto hasta la fecha en que deban realizar su entero.

Asimismo, consideramos criticable que se incluya la citada disposición que faculta a la Secretaría de Hacienda a realizar la retención del impuesto al valor agregado a las instituciones de crédito en el Código Fiscal, en lugar de incluir dicha facultad en la Ley de la materia.

En el caso de los servicios de recepción y procesamiento de pagos de las contribuciones de comercio exterior y sus derivados que se realicen en los módulos bancarios ubicados en las aduanas del país o en las sucursales bancarias habilitadas para tales efectos, se establece mediante disposición transitoria que hasta en tanto no se adopte el tratamiento mencionado en los párrafos anteriores, continuarán aplicándose las disposiciones vigentes hasta antes de la entrada en vigor de las nuevas reglas.

Obligaciones

Se adiciona la obligación para las instituciones de crédito de informar a la Secretaría de Hacienda sobre las declaraciones y pagos recibidos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto se emitan, señalándose que en caso de que la información no sea presentada de conformidad con dichas reglas y con los convenios celebrados entre la Secretaría de Hacienda y las instituciones de crédito, o cuando éstas no proporcionen los servicios de recepción y procesamiento de pagos y declaraciones, dichas instituciones dejarán de ser retribuidas por parte de las autoridades fiscales.

Informativa de Fiduciarias

Se incorpora la obligación, tanto para las instituciones de crédito, como para las aseguradoras y las casas de bolsa que participen como fiduciarias en contratos de fideicomiso en los que se generen ingresos, de presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, diversa información relacionada tales fideicomisos, para lo cual las autoridades fiscales establecerán las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de dicha información.

La información que debe proporcionarse consiste en el nombre, domicilio, país de residencia para efectos fiscales y, en su caso, el Registro Federal de Contribuyentes de los fideicomisarios y fideicomitentes, el tipo de fideicomiso, el monto

de las aportaciones efectuadas por los fideicomitentes, el monto de los ingresos percibidos por el fideicomiso en el año, así como el monto de los ingresos de cada uno de los fideicomisarios o fideicomitentes, según sea el caso.

Tratándose de fideicomisos emisores de certificados de participación colocados entre el gran público inversionista, no se tendrá la obligación de informar los ingresos percibidos por cada uno de los fideicomisarios o fideicomitentes.

Por lo que hace a los fideicomisos empresariales, se establece la obligación de informar sobre las utilidades o pérdidas del ejercicio inmediato anterior.

Se precisa que las autoridades fiscales podrán disminuir los requerimientos de información, así como relevar de su presentación a cierto tipo de fideicomisos.

Mediante disposición transitoria se establece que la información requerida deberá presentarse en el mes de febrero de 2007, respecto de los contratos de fideicomiso vigentes en el ejercicio de 2006.

Consideramos que esta obligación resulta una carga excesiva para los fiduciarios que tendrán que aportar un gran cúmulo de información que no necesariamente es relevante para la autoridad fiscal. Peor aún, esto plantea nuevamente serias dudas para los contribuyentes en relación con la discrecionalidad y confidencialidad en el uso de esta información, lo que podría provocar que se de preferencia a la celebración de fideicomisos en el extranjero, que pudieran tener la misma eficiencia que los nacionales, pero mayor confidencialidad.

Contrataciones con la Administración Pública Federal

Se precisan los supuestos por los cuales la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, no podrán contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares, destacando que los contribuyentes no estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, que tengan declaraciones vencidas no presentadas, salvo que se trate de informativas, que tengan créditos fiscales determinados que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas que prevé el Código Fiscal, con independencia de que estén firmes o no.

Aun cuando resulta acertado que se establezcan criterios precisos por los cuales la Administración Pública Federal no pueda contratar este tipo de operaciones, ya que con anterioridad sólo se señalaba que los particulares no podrían acceder a tales contratos cuando no estuvieran al corriente en sus obligaciones fiscales, sin precisar qué se debía entender por ello, consideramos que algunos de los supuestos establecidos resultan excesivos, como el relativo a la existencia de créditos fiscales que no se encuentren firmes, ya que en este caso se imposibilita a la Administración Pública Federal a contratar con estos particulares, no obstante que con posterioridad los mismos pudieran obtener una resolución que nulifique el crédito de que se trate, o bien, que se trate de un crédito de baja cuantía.

Sociedades Financieras de Objeto Múltiple

De manera armónica con la creación de las sociedades financieras de objeto múltiple, se establece que estas sociedades tendrán las mismas obligaciones que el Código Fiscal ya establecía a cargo de las empresas de factoraje financiero, relativas a notificar al deudor la transmisión de derechos de crédito operado en virtud de un contrato de factoraje, excepto en el caso de factoraje con mandato de cobranza o factoraje con cobranza delegada, respecto de las operaciones de factoraje que éstas realicen.

Obligación para Entidades Federativas y Otros

Se establece una nueva obligación a cargo de la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y sus Organismos Descentralizados, así como de los Municipios, de presentar ante las autoridades fiscales, a más tardar el día 17 del mes posterior a aquél al que corresponda, la información relativa a las retenciones que hubieran efectuado en materia de impuesto sobre la renta, ya sea de residentes en México o de residentes en el extranjero.

Asimismo, se prevé que deberán informar de los pagos que se hubieren efectuado a sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por la tasa a la cual trasladaron o les fue trasladado el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, incluyendo las actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago.

Publicación de Criterios

Se concede una nueva facultad a las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus atribuciones, consistente en dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Según se señala en el Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma, la finalidad de esta disposición es que la autoridad de a conocer en forma periódica los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales que a su juicio resultan lesivos a los intereses de la hacienda pública, con el fin de alertar a los contribuyentes sobre las diversas prácticas que resultan elusivas y que se han detectado y sancionado por la autoridad fiscal, a efecto de propiciar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquéllos.

Sin embargo, por la forma en que fue redactada la disposición, no sólo aplica a los criterios de interpretación que a juicio del SAT resultan lesivos, los cuales ya se venían dando a conocer informalmente a través de la página de Internet del SAT, sino a cualquier otro criterio que sostenga la autoridad aunque no sea obligatorio para el contribuyente, pero que tenga implicaciones respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, incluso siendo favorable a los particulares.

Facultades de las Autoridades

Requisitos de actos administrativos

Se establece un nuevo requisito de validez que deben tener los actos administrativos que se notifiquen a los contribuyentes, consistente en señalar el lugar y fecha de su emisión.

De acuerdo con el Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma, lo anterior tiene como finalidad otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, pues ahora podrán conocer en forma certera si el funcionario que emite el acto administrativo es competente al momento de la expedición y si se emitió dentro de la jurisdicción territorial respectiva, en acatamiento a los criterios que ha sustentado la Suprema Corte, lo cual resulta plausible.

Se establecen reglas específicas bajo las cuales las autoridades fiscales podrán emitir resoluciones administrativas que no contengan la firma autógrafa del funcionario, sino un sello expresado en caracteres a través del uso de su firma electrónica avanzada.

Sobre el particular, desde el año de 2004 se había establecido la posibilidad de que las resoluciones administrativas constaran en documentos digitales, los cuales debían contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente; sin embargo, no se habían dictado las reglas específicas para tales efectos.

A partir de la reforma que se comenta en estos Tópicos Fiscales, se establece que para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios, serán aplicables las reglas contempladas en el propio Código Fiscal respecto del uso de medios electrónicos por parte de los particulares.

Se prevé que el documento impreso que contenga el sello expresado en caracteres, resultado del uso de la firma electrónica avanzada del funcionario, amparada por un certificado vigente a la fecha de la emisión, producirá los mismos efectos y tendrá el mismo valor probatorio que se otorga a los documentos con firma autógrafa.

Para brindar seguridad jurídica, se establece que la integridad y autoría del documento que contenga la impresión del sello digital, amparado por un certificado vigente a la fecha de su emisión, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor. Para ello, se señala que el SAT deberá establecer los medios mediante los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del citado documento.

Aun cuando consideramos acertado el uso de medios electrónicos para la emisión de resoluciones administrativas, será necesario que se establezcan a la brevedad los medios a través de los cuales se pueda hacer la verificación de la integridad de los documentos, para dar absoluta seguridad jurídica a los contribuyentes.

Facultades de comprobación

Se realizan diversas adecuaciones a las normas que regulan los procedimientos de fiscalización que las autoridades pueden llevar a cabo a efecto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, con la aparente finalidad de que los mismos puedan resultar más expeditos, circunstancia que si bien podría lograrse a través de la reducción de algunos plazos, puede llegar a afectar la adecuada defensa de los particulares, como lo comentaremos más adelante.

Según se prevé en una disposición transitoria, los plazos que se modifican en relación con las facultades de revisión de las autoridades fiscales, únicamente se aplicarán al ejercicio de las facultades de comprobación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la reforma que se analiza y no así a las ya iniciadas, las cuales continuarán desarrollándose conforme a las reglas vigentes anteriormente.

Requisitos de la orden de visita

Uno de los requisitos de validez que debe incluir toda orden de visita, es el de contener impreso el nombre del visitado de que se trate. Con motivo de esta reforma, se establece que dicho requisito no será aplicable tratándose de órdenes de verificación en materia de comercio exterior, cuando se ignore el nombre del visitado.

Sin embargo, en estos casos deberán señalarse claramente los datos que permitan la identificación del visitado, los cuales podrán ser obtenidos por el personal actuante al momento de efectuar la visita domiciliaria.

Aun cuando consideramos adecuado el hecho de que la autoridad pueda llevar a cabo en forma más ágil visitas de verificación en materia de comercio exterior, principalmente en aquellos casos en los que se presume la existencia de mercancías ilegales en el país y que no se conoce con certeza el nombre del visitado, esperamos que ello no se preste a abusos, dada la generalidad con la que se encuentran redactadas las disposiciones en análisis.

Plazo para concluir visitas o revisiones

Según se establece en el Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma, el ejercicio de las facultades de comprobación implica un trabajo complejo que difícilmente puede culminar en el plazo de seis meses establecido para tales efectos, por lo que ha sido una práctica habitual la extensión de dicho plazo por un periodo igual por parte de las autoridades fiscales.

Derivado de lo anterior, se amplía de seis a doce meses el plazo máximo con que cuenta la autoridad fiscal para concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de su contabilidad que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades.

También se amplía el plazo de un año a dieciocho meses para concluir la visita o la revisión de la contabilidad para los contribuyentes que integran el sistema financiero y para aquellos que consoliden para efectos fiscales.

Se elimina la posibilidad de ampliar el plazo de la visita o revisión, por lo que los plazos establecidos son definitivos.

Si bien resulta loable que ahora la duración de las visitas domiciliarias no dependa de que las autoridades fiscalizadoras decidan ampliar o no el plazo de las mismas por diversas circunstancias, consideramos criticable que durante los últimos años, los plazos con que cuentan las autoridades fiscales para tales efectos se hayan venido modificando frecuentemente, pues ello genera incertidumbre para los contribuyentes que actualmente están siendo objeto de diversos procesos de fiscalización que iniciaron en distintos ejercicios fiscales.

Suspensión del plazo para concluir visitas o revisiones

Se adiciona un supuesto de suspensión de los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, para el caso en que el contribuyente no atienda un requerimiento de datos, informes o documentos, que le formule la autoridad fiscal durante el desarrollo de la visita para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Dicho plazo de suspensión se dará durante el periodo que transcurra entre el día de vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que el contribuyente lo conteste o atienda, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso dicho periodo podrá exceder de un año.

Operaciones con partes relacionadas

Observaciones de la autoridad

Tratándose de visitas domiciliarias relacionadas con la determinación de precios por operaciones realizadas con partes relacionadas, se reduce el plazo que deberá transcurrir entre la fecha de la última acta parcial y el acta final, de tres a dos meses, señalando que puede ampliarse por un mes más a solicitud del contribuyente, en lugar de dos meses como se establecía con anterioridad.

Consideramos criticable que con un supuesto fin de hacer más expeditos los procedimientos de fiscalización, se reduzca el plazo que tiene el contribuyente para ofrecer pruebas para desvirtuar las supuestas omisiones o incumplimiento a las disposiciones fiscales determinadas por la autoridad, como resultado de una visita, pues con ello se afecta el derecho a la adecuada defensa de los particulares.

En todo caso, si lo que se pretendía era lograr que los procedimientos de fiscalización en estas materias fueran más expeditos, se debieron reducir los extensos plazos con los que cuenta la autoridad fiscal para llevar a cabo la revisión, y no así los plazos que tienen los particulares para ofrecer pruebas y acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, considerando que en este tipo de visitas se involucra mucha información confidencial que requiere ser valorada, analizada y desvirtuada con mucho detenimiento, además de que se requiere realizar análisis técnicos para acreditar que las operaciones se encuentran a valores de mercado, mismos que para su integración requieren de plazos más amplios.

Plazo para desvirtuar observaciones

Al igual que en el caso de las visitas domiciliarias, tratándose de revisiones para la determinación de precios por operaciones con partes relacionadas, se reducen los plazos para desvirtuar el oficio de observaciones de tres a dos meses y, para su ampliación, de dos meses a un mes.

Como lo comentamos anteriormente, consideramos que resulta criticable el que se afecten los derechos de defensa de los contribuyentes, con la supuesta finalidad de hacer más expedito el procedimiento de fiscalización en este tipo de revisiones.

Caducidad de facultades del fisco

El plazo de caducidad de las facultades de las autoridades para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones a los contribuyentes, se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación. La suspensión inicia con la notificación al contribuyente del ejercicio de las facultades y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de las autoridades fiscales.

Hasta antes de la entrada en vigor de la reforma que se comenta, la suspensión se encontraba condicionada a que cada seis meses, cuando menos, se levantara un acta parcial o final o se emitiera la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición, se entendía que no hubo suspensión del plazo de caducidad respectivo. Ahora ya no será necesario que se levanten las citadas actas para que se suspenda el plazo de caducidad.

Ya que el ejercicio de facultades de comprobación representa una molestia a los contribuyentes, la anterior obligación de levantar actas, al menos cada seis meses, permitía identificar la labor realizada por los revisores, lo cual a su vez era una ayuda para ir preparando la respuesta por parte de los contribuyentes, por lo que consideramos sumamente criticable este cambio.

Anteriormente se establecía que tratándose de visitas domiciliarias o de revisión de contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, el plazo de caducidad que se suspendía con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspendía dicha caducidad, no podía exceder de seis años con seis meses. Sin embargo, no se establecía un plazo específico para los casos de revisión de dictámenes.

Ahora se establece que en el caso de revisión de dictámenes, el plazo que se suspende con motivo del ejercicio de dichas facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de siete años.

Dictamen Fiscal

Registro del contador público

A partir de la reforma que se comenta, las certificaciones a los contadores públicos que dictaminan, que expidan los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, sólo serán válidas cuando sean expedidas por organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue dicha Secretaría.

El registro para dictaminar fiscalmente podrá ser dado de baja si el contador público registrado no formula declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado o no dictamina estados financieros, operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

No obstante que a través de esta reforma se establece que la baja del registro del contador público será notificada inmediatamente al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales al que pertenezca el contador, también se prevé la posibilidad de que el contador público solicite dejar sin efectos la baja del padrón, presentando una solicitud escrita en un plazo de 30 días posteriores a la fecha en que reciba el aviso.

A través de esta reforma se adiciona como un supuesto bajo el cual se cancela el registro del contador público, aquél en el cual la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante.

Revelaciones

Se incorpora una nueva obligación para los contadores públicos que dictaminen estados financieros, la cual pareciera consistir en revelar en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, si fue aplicado algún criterio de interpretación diverso a aquellos que hayan dado a conocer las autoridades fiscales en el Diario Oficial, como no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, tal como fue comentado en otro apartado de estos Tópicos Fiscales.

La redacción de esta reforma presenta lo que en nuestra opinión parece un claro error, ya que se establece que el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen información sobre los criterios no vinculativos, cuando evidentemente los contribuyentes están imposibilitados para incluir información en los dictámenes, ya que éstos son preparados exclusivamente por el contador público. Esperamos que dicho error de redacción sea corregido.

Cabe recordar que la sanción para el contador público por el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en materia de dictámenes fiscales o declaratorias, consiste en que la autoridad fiscal lo amoneste o suspenda los efectos de su registro por dos años, procediendo a la cancelación del registro correspondiente sólo en casos muy específicos.

Fecha de presentación

Según se desprende del Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma, con el fin de garantizar un trabajo de calidad por parte de los contribuyentes y de sus auditores, se posterga la fecha máxima para la presentación del dictamen fiscal al 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio.

Consideramos que la reforma en comento, al tratarse de una norma de procedimiento, resulta aplicable para la presentación del dictamen fiscal del ejercicio de 2005.

Revisión de dictamen y demás información

Cuando las autoridades fiscales requieran información y documentación al contador público que haya formulado el dictamen para efectos fiscales, ya no será necesario que se notifique al contribuyente copia del requerimiento respectivo, como se exigía hasta antes de la reforma que se analiza.

Lo anterior obedece, según se establece en la Exposición de Motivos, al hecho de que la revisión al dictamen es más compleja y por ende, puede durar varios meses antes de poder revisar directamente al contribuyente, por lo que si se notifica al contribuyente el procedimiento de revisión, el plazo con el que cuenta la autoridad para tal efecto se vería disminuido.

Consideramos criticable la modificación a esta disposición, ya que el contribuyente tiene derecho a enterarse de las revisiones que se estén llevando de su situación fiscal, por cualquier medio, en este caso, vía el dictamen, con independencia de que no se afecten los plazos con que cuentan las autoridades.

Se establece que la revisión que las autoridades fiscales podrán hacer a la información que requieran al contador público que haya formulado el dictamen, no podrá exceder de doce meses contados a partir de que se notifique a dicho contador la solicitud de información, señalando que dicho plazo es independiente del plazo de doce meses con que cuentan las autoridades para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad de los contribuyentes.

Se aclara que cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado en el párrafo anterior, no requiera directamente al contribuyente la información que considere pertinente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o no ejerza directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

Hasta antes de la reforma que se analiza, en caso de no ser suficiente la información y documentación proporcionada por el contador público que formuló el dictamen, las autoridades fiscales debían requerir información y documentación al propio contribuyente y, en caso de no ser suficiente o no proporcionarla, podían ejercer sus facultades de comprobación directamente al contribuyente mediante un procedimiento de fiscalización diferente o continuar con el procedimiento de revisión al dictamen.

Ahora se establece la posibilidad de que la autoridad ejerza facultades de comprobación con el contribuyente fuera del procedimiento de revisión al dictamen, aun cuando ya hubiera requerido información y documentación al contador público que dictaminó la situación fiscal del contribuyente.

Se establece que las facultades de comprobación dentro del procedimiento de revisión del dictamen y demás información, se podrán ejercer sin perjuicio de las demás disposiciones que regulan otras facultades de comprobación de las autoridades.

Consideramos que resulta criticable esta modificación, ya que elimina la obligación para las autoridades de seguir un orden secuencial en la revisión del dictamen, pues las autoridades ya no se encuentran obligadas a ejercer sus facultades de comprobación revisando, en primer lugar, el dictamen respectivo.

También se prevé que para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido dentro del procedimiento para la revisión del dictamen, cuando en éste se exprese abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, ni cuando se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstas no se paguen a la presentación del dictamen, esto es, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior.

Valor Probatorio de Impresiones

Antes de la entrada en vigor de la reforma, se establecía que aquellas copias o reproducciones derivadas de microfilmación o disco óptico de documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales, tenían el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que fueran certificadas por funcionarios competentes.

Ahora también tendrán valor probatorio pleno las copias, reproducciones e impresiones que consten en medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos, cuando sean certificados por funcionarios competentes.

Pago Diferido y en Parcialidades

Modalidades

A partir de la entrada en vigor de la reforma que se comenta, el Código Fiscal incorpora la regulación específica para la autorización del pago a plazo diferido, y ya no únicamente para el pago en parcialidades.

El plazo de autorización para el pago diferido de contribuciones omitidas y de sus accesorios no podrá exceder de 12 meses, mientras que el correspondiente para el pago en parcialidades será de hasta 36 meses, en lugar de los 48 meses que podía solicitar el contribuyente hasta la entrada en vigor de esta reforma.

La solicitud de autorización de pago a plazos deberá promoverse mediante el formato que para tales efectos establezca el SAT, en el cual deberá asentarse la modalidad del pago a plazos que solicite el contribuyente.

Se prevé la posibilidad para que el contribuyente pueda modificar por una sola ocasión la modalidad del pago a plazos que haya elegido para el crédito de que se trate, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda de los plazos máximos mencionados anteriormente para cada modalidad.

Pago inicial

Con independencia de la modalidad del pago a plazos que se haya elegido, el contribuyente deberá pagar al momento de la solicitud de autorización el 20% del monto total del crédito fiscal, el cual se conformará con las contribuciones omitidas y multas que correspondan, ambos conceptos actualizados desde el mes en que se debieron haber pagado y hasta aquél en que se solicite la autorización, así como con los demás accesorios distintos a las multas que el contribuyente tenga a su cargo.

Parcialidades

El resultado de disminuir el pago del 20% inicial del monto total del adeudo, servirá para el cálculo de las parcialidades subsecuentes, cuyo importe será igual y deberá pagarse en forma mensual y sucesiva.

Para determinar el importe de las parcialidades subsecuentes, deberá observarse el plazo elegido por el contribuyente y la aplicación de la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos vigente en la fecha de la solicitud.

En efecto, tal como se comentó en nuestros Tópicos Fiscales 2006-1, la Ley de Ingresos incorporó diversas tasas mensuales que van desde el 1% hasta el 1.5% dependiendo del plazo de la prórroga solicitada para el pago de créditos fiscales, las cuales tienen incorporado el efecto inflacionario.

En la reforma que se comenta se establece que durante el periodo en que el contribuyente se encuentre pagando a plazos, las cantidades determinadas no serán objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye, salvo que el contribuyente se ubique en alguna causal de revocación, o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, supuestos en los cuales se causará la actualización mencionada desde la fecha en que debió efectuar el último pago y hasta que éste se realice.

Adicionalmente al pago de actualización, en caso de no cubrirse oportunamente alguna de las parcialidades, el contribuyente deberá cubrir recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

Se elimina la reducción de la tasa de recargos, así como las bonificaciones que recibían los contribuyentes que cubrían las parcialidades convenidas en tiempo y monto.

Importe diferido

El importe del pago diferido de créditos fiscales se determinará disminuyendo del total del crédito fiscal, el pago inicial del 20%, el resultado así obtenido se adicionará con el monto que resulte de multiplicar el mismo por la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo con la Ley de Ingresos, multiplicada ésta por el número de meses transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo.

El monto a pagar en forma diferida se deberá cubrir en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en la solicitud de autorización.

Garantías

En cuanto a la garantía que debe otorgarse para la autorización del pago a plazos, se especifica que ésta debe corresponder al 80% del monto total del crédito fiscal adeudado, más los recargos por prórroga generados de acuerdo con el plazo solicitado. Se incorpora la posibilidad de que mediante reglas de carácter general el SAT dispense de la obligación de otorgar dicha garantía.

Revocación de autorizaciones

En el caso de autorización de pago en parcialidades se agrega como causal de revocación, la falta del pago de la última parcialidad. Respecto del pago en forma diferida se señala como causal de revocación el no efectuar el pago habiendo vencido el plazo para realizarlo.

Se señala que bajo cualquier supuesto de revocación, el saldo no cubierto se actualizará y causará recargos, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva y hasta que se paguen.

Se incorpora un orden de prelación a efecto de determinar en el caso de autorizaciones revocadas, la aplicación de los pagos efectuados durante la vigencia de la autorización, al periodo más antiguo, cubriendo los siguientes conceptos en el orden en que se indica:

- a) recargos por prórroga;
- b) recargos por mora;
- c) accesorios en el siguiente orden:
 - (i) multas;
 - (ii) gastos extraordinarios;
 - (iii) gastos de ejecución;
 - (iv) recargos;
 - (v) indemnización por cheques no pagados; y
- d) contribuciones omitidas.

Se incorporan como supuestos del uso indebido del pago a plazos, (1) la presentación de la solicitud de autorización fuera de los plazos establecidos por el SAT mediante reglas de carácter general, así como (2) la presentación de la solicitud de autorización sin todos los requisitos previstos en las disposiciones contenidas en el Código Fiscal.

Sanciones por Omisión de Contribuciones

Se aumenta de 50 a 75 el porcentaje mínimo aplicable para la determinación de las multas sobre las contribuciones omitidas cuando las omisiones sean descubiertas por las autoridades fiscales y el contribuyente no se autocorrija antes de la notificación de la liquidación correspondiente.

En congruencia con lo establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que entró en vigor el año pasado, se establece que la sanción que deriva por la omisión en el pago de contribuciones cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se notifique el acta final de visita o el oficio de observaciones, será del 20% de la contribución omitida.

Para el caso de que el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se notifique el acta final de visita o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución que determine el crédito fiscal, será del 30% de la contribución omitida.

Cabe recordar que anteriormente dicha sanción ascendía al 40% de la contribución omitida, independientemente de que la autocorrección se llevara a cabo antes o después de la notificación del acta final u oficio de observaciones.

Tratándose de contribuyentes que opten por pagar un crédito fiscal determinado a su cargo, se establece que se aplicará el 20% de reducción a la multa correspondiente a la parte del crédito fiscal que se paga. Con anterioridad, se preveía que la disminución de la multa sería de un 20% a un 30%.

Se prevé que cuando se hubieran determinado pérdidas fiscales improcedentes y las autoridades las modifiquen para determinar un resultado fiscal, se dará lugar no sólo a la imposición de la multa del 30% al 40% sobre la pérdida declarada, sino también a la multa aplicable a la omisión en el pago de contribuciones.

Lo anterior resulta criticable puesto que esta nueva disposición implica que se sancione dos veces una misma conducta, lo cual puede ser cuestionable desde un punto de vista constitucional.

Nuevas Infracciones y Multas

Por incumplimiento de obligaciones previas

Para establecer sanciones respecto de nuevas obligaciones que se incluyeron en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1° de enero de 2006, así como de obligaciones que ya se encontraban vigentes con anterioridad, se incluyen, entre otras, las siguientes infracciones:

Cuando no se proporcione a la autoridad fiscal la información de las personas a las que se les hubieran entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario, o presentarla fuera del plazo establecido para ello (multa de \$7,406 a \$14,811).

Cuando los asalariados no informen a su empleador si prestan o no servicios a otro empleador (multa de \$450 a \$680).

Cuando los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, no proporcionen la información a requerimiento de la autoridad sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con dicha contabilidad (multa de \$30,000 a \$150,000 y de \$60,000 a \$300,000, en caso de reincidencia).

Tratándose de residentes en el extranjero que tengan fuente de riqueza en el país, que con motivo de una reestructura realicen enajenaciones de acciones o títulos valor de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, se prevé como infracción el no proporcionar o hacerlo de forma extemporánea, la información requerida para obtener la autorización para diferir el pago del impuesto sobre la renta por la ganancia derivada de dichas enajenaciones (multa de \$98,157 a \$139,754).

El no presentar la información relacionada con las contraprestaciones y donativos recibidos en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro y plata cuyo monto sea superior a cien mil pesos (multa de \$98,157 a \$139,754).

Por incumplimiento de nuevas obligaciones

El no presentar la información relacionada con el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado, en las operaciones con sus proveedores (multa de \$7,406 a \$14,811).

El que la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y sus Organismos Descentralizados, así como los Municipios, no proporcionen a través de los medios autorizados dentro del plazo establecido para ello, la información relativa a las

retenciones de impuesto sobre la renta efectuadas a residentes en el país y a residentes en el extranjero, así como de las retenciones, traslados y acreditamientos realizados a sus proveedores en el mes inmediato anterior, de impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios (multa de \$7,406 a \$14,811).

En el caso de contribuyentes obligados a dictaminarse se establece como infracción el omitir presentar ante la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, el reporte sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

En este caso se prevén dos sanciones distintas que parecieran referirse al texto originalmente propuesto para adicionar esta obligación en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, con base en el texto que finalmente fue aprobado y que se encuentra en vigor, estas dos sanciones tendrían que aplicarse al mismo supuesto, lo cual evidentemente es un error que esperamos sea corregido.

En el caso de las nuevas sociedades financieras de objeto múltiple se considera infracción la falta de notificación al deudor respecto de la transmisión del derecho de crédito, o negarse a recibir dicha notificación.

Cuando los asesores fiscales no adviertan a los destinatarios de alguna de sus opiniones que emitan por escrito, si el criterio contenido en la misma es diverso a la interpretación que en su caso hubiere dado a conocer la autoridad fiscal como criterios no vinculativos, mismos que ya han sido comentados en estos Tópicos Fiscales (multa de \$20,000 a \$30,000).

Lo anterior resulta criticable si se toma en consideración que los criterios generales que dan a conocer las autoridades fiscales de ninguna manera obligan a los contribuyentes, y sólo pueden otorgar derechos si éstos son publicados en el Diario Oficial.

Delitos Fiscales

Dentro de la iniciativa presentada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se propuso una reforma que establecía la posibilidad de que la autoridad judicial impusiera la reparación del daño como sanción pecuniaria, consistente en el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y los recargos correspondientes, señalándose que dicha reparación cancelaría el adeudo de las contribuciones correspondientes.

Sin embargo, en la minuta del proyecto del Decreto de reformas enviado por la Cámara de Diputados a la Cámara de Senadores, lejos de aprobar la reforma presentada por la Comisión de Hacienda, se eliminó la limitante establecida a las autoridades judiciales para que éstas impongan sanciones pecuniarias tratándose de delitos fiscales.

Lo anterior, ocasiona inseguridad jurídica, ya que al no existir la limitante descrita, las autoridades judiciales pueden iniciar procesos tendientes a imponer una sanción pecuniaria consistente en el pago de contribuciones, con arreglo en las leyes que rigen la materia penal, independientemente de los cobros que se hayan efectuado de las mismas contribuciones por parte de las autoridades administrativas.

Delito de contrabando

No declaratoria de perjuicio

La Secretaría de Hacienda no formulará la declaratoria de perjuicio al Fisco Federal en algunos de los casos en los que se presume cometido el delito de contrabando, si los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, enteran de manera espontánea el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas actualizadas y con recargos.

Los supuestos en los que resulta aplicable esta regla son los siguientes:

- a) cuando la mercancía extranjera en tránsito internacional se desvíe de las rutas fiscales o sea transportada en medios distintos de los autorizados en el tránsito interno y no arribe a la aduana de destino o de salida dentro de los 30 días siguientes al plazo máximo establecido para ello;
- b) cuando se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen, la conclusión de las operaciones de tránsito sin que la mercancía se presente en la aduana de salida;
- c) cuando las mercancías destinadas al régimen de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo;
- d) cuando se realicen importaciones temporales sin contar con los programas autorizados por la Secretaría de Economía para tal efecto o, se importen mercancías que por sus características no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación;
- e) cuando no se retorne en tiempo la mercancía importada por empresas con programa de exportación y maquiladoras, así como mercancía importada temporalmente para retornar en el mismo estado.

Perjuicio necesario

Para que se presuma cometido el delito de contrabando en los supuestos que a continuación se listan, es necesario que se cause un perjuicio al Fisco Federal:

- a) Cuando se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen, la conclusión de las operaciones de tránsito en los supuestos en que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida.
- b) Cuando se realicen importaciones temporales sin contar con los programas autorizados por la Secretaría de Economía para tal efecto o, se importen mercancías que por sus características no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación.

Programa de maquila

Se configurará la presunción del delito de contrabando en aquellos supuestos en los que una empresa que no cuente con programas de maquila o de exportación o no tenga autorizadas las mercancías objeto de la transferencia en sus programas, reciba mercancía importada temporalmente de empresas que están autorizadas con dichos programas.

De la misma forma, se comete el delito de contrabando en caso de que las empresas con programas de exportación y maquiladoras transfieran a otras empresas que cuenten con dichos programas, mercancías cuyo plazo de permanencia hubiere vencido a la fecha de la transferencia.

Reclasificación

Se reclasifican como contrabando los siguientes casos, mismos que anteriormente se consideraban defraudación fiscal:

- a) declarar valor de mercancías por un monto inferior en un 70% o más;
- b) declarar inexactamente la descripción o clasificación arancelaria, omitiendo con ello el pago de contribuciones y cuotas compensatorias.

Contrabando equiparado

Se configura el delito de contrabando equiparado en aquellos supuestos en los que se transformen mercancías para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación o, se destinen dichas mercancías a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.

Mediante disposiciones transitorias se señala que seguirán aplicándose las sanciones por los hechos cometidos conforme a las disposiciones vigentes antes de la entrada en vigor del presente decreto.

Llama la atención lo establecido en las disposiciones transitorias, ya que en caso de que una norma otorgue mayores beneficios a un inculpado, constitucionalmente puede aplicarse de manera retroactiva en beneficio de este último, por lo de que limitar este beneficio, sería dudosa la constitucionalidad de esta disposición.

Agentes aduanales

El agente aduanal no será responsable del delito de contrabando equiparado por presentación ante las autoridades aduaneras de documentación falsa o alterada, cuando un contribuyente le proporcione los datos o documentos inexactos o falsos, siempre que el agente o apoderado aduanal haya cumplido estrictamente con sus obligaciones en materia aduanera y de comercio exterior.

Nueva agravante

Se incorpora una nueva agravante o calificación del delito de contrabando, señalándose como tal la realización del delito por tres o más personas, siendo aplicable dicha calificación al contrabando equiparado.

Defraudación fiscal

Se incorporan nuevos supuestos de agravante o calificación del delito de defraudación fiscal, como son: manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no correspondan y utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Se establece que la sanción aplicable a quien desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin la presentación del aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes después de la notificación de la orden de visita, ya no se encuentra sujeta al plazo de un año contado a partir de la notificación de la respectiva orden de visita.

Recurso de Revocación

Se acota el plazo para la interposición del recurso de revocación cuando el procedimiento administrativo de ejecución no se haya ajustado a la ley, pudiendo interponerse hasta la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes.

Congruente con el plazo con que se cuenta para interponer la ampliación de la demanda en el juicio de nulidad, se reduce de cuarenta y cinco a veinte días el plazo que tienen los particulares para ampliar el recurso de revocación cuando el acto administrativo o su notificación le sean dados a conocer por la autoridad durante la tramitación de este medio de defensa.

Cumplimiento de resoluciones

Se establece que el plazo con que cuentan las autoridades para cumplir una resolución firme que deje sin efectos el acto administrativo o resolución recurrida, cuando dicha revocación derive de vicios de forma o de procedimiento, será de cuatro meses. Sin embargo, de la redacción del precepto se advierte que la intención fue reducir dicho plazo a tres meses y, por ende, se genera incertidumbre jurídica.

El periodo antes señalado no será aplicable en caso de que se actualice alguno de los supuestos previstos para la suspensión del plazo para concluir visitas domiciliarias o revisiones de gabinete.

Suspensión del plazo

Cuando un contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio respectivo o no sea localizado en el que hubiera señalado, se prevé la suspensión del plazo para cumplimentar una resolución hasta que éste sea localizado.

El plazo que tienen las autoridades para cumplir con una resolución, empezará a correr a partir de que hayan transcurrido los cuarenta y cinco días para impugnarla, salvo que el contribuyente pruebe haber interpuesto un medio de defensa.

Notificaciones

Medios electrónicos

Como lo informamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-1, a partir del 1° de enero de 2004 las notificaciones de los actos administrativos también pueden realizarse a través de correo electrónico con acuse de recibo.

Al respecto, se mencionó que por acuse de recibo se entiende el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento a notificar. La firma electrónica es la que se genera al utilizar la clave de seguridad que el SAT le proporcione para abrir dicho documento.

En relación con aquella reforma, ahora se establece que las notificaciones también podrán realizarse por documento digital con acuse de recibo a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con la reglas de carácter general que para ello establezca dicha dependencia.

Estas notificaciones estarán disponibles en el portal de Internet establecido por las autoridades fiscales para tal efecto y podrán imprimirse por el interesado. Dicha impresión contará con un sello digital que la autentifique.

Se prevé que la clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable de su uso.

Adicionalmente, se señala que el acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario al autenticarse en el medio por el cual le fue enviado dicho documento.

Finalmente, se precisa que las notificaciones por correo electrónico serán emitidas por la autoridad fiscal anexando el sello digital correspondiente.

Agentes externos

Se establece que el SAT podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes y de actos administrativos que pueden ser recurridos, cumpliendo con las formalidades previstas en el propio Código Fiscal y conforme a las reglas generales que establezca el SAT.

En el Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma se señala que esta reforma legislativa tiene como propósito que la autoridad fiscal pueda utilizar la infraestructura que pueden ofrecer empresas especializadas, para obtener mayor rapidez, simplificación administrativa y reducción de costos de envío.

En domicilio fiscal

Acorde con la redefinición del concepto de domicilio fiscal, se precisa que las notificaciones personales podrán realizarse en el último domicilio fiscal que se haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y también en el domicilio fiscal que le corresponda al contribuyente, en cualquiera de los supuestos que se señalan en el propio Código Fiscal.

Garantía del Interés Fiscal

Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Se establece que en los casos en los que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la suspensión del cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se garantizará mediante depósito que se efectúe ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito en los siguientes supuestos:

- a) cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado Instructor o Sala de que se trate, excedan la posibilidad del solicitante de la suspensión;
- b) cuando previamente se hubiera constituido garantía ante la autoridad exactora; o
- c) cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago.

Cobro de garantías a instituciones de fianzas

Se establece que las instituciones de fianzas deberán pagar recargos y actualización sobre las obligaciones fiscales garantizadas a cargo de terceros, cuando estas instituciones interpongan medios de defensa en contra del requerimiento de pago de fianzas otorgadas a favor de la Federación y obtengan una resolución desfavorable a sus intereses.

Las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que se paguen dichas cantidades, adicionadas con los recargos correspondientes al mismo periodo.

Embargo y Aseguramiento Precautorios

En atención a criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte, en cuanto a que el embargo precautorio resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica, los supuestos que anteriormente se contemplaban para que procediera el citado embargo, tales como que el contribuyente obstaculice la actuación de la autoridad o exista riesgo de que evada el cumplimiento de sus obligaciones, ahora se prevén bajo la figura del aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente.

Asimismo, se adiciona un supuesto en el que procede decretar el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, y que se refiere a la detección de envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

Únicamente permanece como supuesto de procedencia del embargo precautorio cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por la autoridad fiscal o el contribuyente y exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra para evadir el cumplimiento.

Resulta criticable la incorporación de la figura del aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente, para sustituir la práctica del embargo precautorio, declarado inconstitucional por la Suprema Corte, ya que dichas figuras jurídicas revisten características similares.

Mediante disposiciones transitorias, se establece que por los embargos precautorios que al 1° de enero de 2006 hayan sido trabados por la autoridad fiscal por alguno de los motivos previstos para el caso de aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente, se considerarán asegurados los bienes de que se trate sin necesidad de resolución administrativa que así lo declare.

De igual forma resulta criticable lo anterior, pues dicha medida únicamente busca recharacterizar los actos realizados por las autoridades fiscales, a fin de salvar el vicio de constitucionalidad del citado embargo precautorio.

Créditos Fiscales de Entidades Paraestatales

Se establece que tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal o cualquier otra sociedad, asociación o fideicomiso, que se encuentre en proceso de extinción o liquidación y de los que el Gobierno Federal sea propietario o inversionista, la extinción de dichos créditos operará de pleno derecho, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando:

- a) exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no es titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar total o parcialmente los créditos, excluyendo aquellos activos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes en términos de lo dispuesto en el Código Fiscal;
- b) el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes informe al SAT de la actualización de la hipótesis señalada en el punto anterior.

Gastos de Ejecución

Se incluyen como gastos adicionales de ejecución, los relativos a la escrituración y contribuciones causadas por la transmisión de dominio de bienes inmuebles que sean adjudicados a favor de la Federación.

Anteriormente sólo se consideraban este tipo de erogaciones como gastos de ejecución en los casos de inmuebles aceptados por la Federación como dación en pago.

Obligaciones de Interventores

Se precisa que el interventor administrador de una negociación embargada separará de las ventas o ingresos diarios las cantidades que correspondan por salarios y demás créditos preferentes conforme al Código Fiscal, antes de recaudar el 10% de dichos ingresos.

Procedimiento para el Remate y Adjudicación

En busca de un principio de economía procesal, según se advierte del Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Reforma, se elimina la posibilidad de celebrar una segunda almoneda en los procedimientos de remate, estableciéndose que en caso de no haber postores o posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien objeto del remate.

En este sentido, se establece que se tomará como valor de la adjudicación el 60% del valor de avalúo del bien, siendo que anteriormente en caso de adjudicación se consideraba el 50% de su valor de avalúo.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Personas Morales

Deducciones

Requisitos de la documentación comprobatoria

Con anterioridad a la reforma que se comenta, los contribuyentes podían efectuar la deducción de un gasto, siempre que entre otros requisitos, la documentación que amparara dicha deducción reuniera los requisitos que señalaban las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien lo expidiera, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio.

A partir de la reforma que se comenta, se elimina la referencia a tales requisitos, por lo que ahora la documentación que ampare las deducciones deberá reunir todos los requisitos que las disposiciones fiscales establecen para tales efectos.

Obligaciones

Se incorpora una nueva obligación para las personas morales obligadas a dictaminarse, la cual consiste en dar a conocer dentro del informe del consejo de administración o del administrador único, que se rinda en la asamblea general ordinaria de accionistas, el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la persona moral, respecto del ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

Se prevé que se tendrá por cumplida esta obligación si en la asamblea referida se distribuye el informe entre los accionistas y se da lectura al mismo, el cual deberá prepararse por el contador público que dictamina fiscalmente en los términos del Código Fiscal.

Consecuentemente, en lo sucesivo ningún accionista, administrador único o miembro del consejo de administración de la sociedad podrá alegar que ignoraba los hechos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha sociedad.

Evidentemente esta disposición tendrá trascendencia en caso de que se finque una responsabilidad penal a un accionista, administrador único o miembro del consejo de administración de una sociedad, como consecuencia de un delito fiscal cometido respecto de contribuciones de una persona moral.

Por lo anterior, resulta de suma importancia que en la asamblea general ordinaria de accionistas que celebre una sociedad, el consejo de administración o el administrador único rindan este informe y que la asamblea se pronuncie al respecto.

Personas Físicas

Determinación presuntiva de ingresos

Se modifican las reglas relativas a la facultad de determinación presuntiva de ingresos con que cuentan las autoridades fiscales, cuando las personas físicas declaran ingresos menores a las erogaciones realizadas en un año de calendario, al señalarse que la facultad resultará aplicable incluso para aquellas personas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Cabe recordar que las personas físicas que están obligadas a presentar declaraciones periódicas, son quienes tienen la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. Con la reforma que se comenta, aun aquellas personas físicas que no se encuentren obligadas a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, podrán ser sujetos de determinación presuntiva de ingresos por parte de las autoridades fiscales.

Asimismo, a partir de la reforma que se comenta se amplía el concepto de erogaciones para comprobar la discrepancia entre los ingresos declarados y las erogaciones efectuadas, para incluir como tales a los depósitos en las cuentas bancarias de las personas físicas. Anteriormente las erogaciones comprendían los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras.

La Exposición de Motivos señala que la intención de la reforma es precisamente ampliar la base y el padrón de contribuyentes, y hacer extensiva la hipótesis normativa a las personas no inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, lo cual redundará en la ampliación de las facultades de las autoridades.

A través de disposiciones transitorias, se establece que esta reforma entrará en vigor a partir del 1° de octubre de 2006.

Arrendamiento

Se unifica la periodicidad para efectuar pagos provisionales a cargo de las personas físicas que obtengan ingresos por el otorgamiento o uso o goce temporal de bienes inmuebles, debiéndose efectuar los pagos provisionales de manera mensual.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Servicios Exentos

Se incluyen dentro de los servicios por los que no se debe pagar el gravamen, la contratación de ciertos seguros de crédito a la vivienda, así como de seguros de garantía financiera, cuando en este último caso las operaciones financieras aseguradas se utilicen para financiar ciertos créditos hipotecarios a la vivienda.

Declaraciones Informativas

Se modifica la obligación para los contribuyentes de este impuesto relativa a la presentación de información por las retenciones de impuesto que efectúen, señalándose que deberán hacerlo de manera mensual ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que se establezcan para estos efectos. Previo a la reforma, esta obligación consistía en presentar una declaración anual en el mes de febrero, señalando la información de las retenciones.

Asimismo, en la reforma que se comenta en estos Tópicos Fiscales, se establece una nueva obligación para los contribuyentes del impuesto al valor agregado, relativa a informar mensualmente las operaciones con sus proveedores, debiéndose detallar el pago, las retenciones, el acreditamiento y el traslado de dicho impuesto, desglosando el valor de los actos o actividades por la tasa a la cual trasladó o le fue trasladado dicho impuesto, incluyendo las actividades por las que no se está obligado al pago del impuesto.

A través de disposiciones transitorias se prevé que los contribuyentes deberán proporcionar la información mensual a partir del día 17 de octubre de 2006.

Según se señala en la Exposición de Motivos, la reforma tiene como finalidad incentivar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones a través de mejores servicios, así como el contar con información oportuna de las personas y conceptos sobre los cuales se presentan las declaraciones del impuesto al valor agregado en cuanto a acreditamientos, traslados, tasas, clientes, proveedores, logrando así aumentar la base de contribuyentes y la eficaz fiscalización.

Consideramos que aun cuando los cambios van encaminados a que las autoridades fiscales tengan mejores herramientas para fiscalizar a los contribuyentes, los cambios van en contra de la simplificación administrativa que pretende el Gobierno Federal, ya que estas modificaciones generarán una carga administrativa importante para los contribuyentes.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Declaraciones Informativas

A partir de la entrada en vigor de esta reforma, los fabricantes, productores y envasadores de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables y de bebidas alcohólicas, tendrán una nueva obligación consistente en proporcionar a las autoridades fiscales, en el mes de enero de cada año, la información relativa a los equipos de almacenaje y los contenedores que hubieran utilizado.

Entrega de Marbetes

Se precisan los supuestos bajo los cuales las autoridades fiscales podrán no proporcionar a los contribuyentes los marbetes o precintos a que se refiere la ley de la materia, como son los casos en que el contribuyente sea omiso en presentar por más de tres veces en un mismo ejercicio las declaraciones informativas, tenga adeudos fiscales a su cargo, o no se compruebe el uso de los marbetes o precintos entregados previamente, entre otros.

Con lo anterior, se soluciona la incertidumbre y los alcances no deseados que generaba la disposición al señalar genéricamente que no se proporcionarían los marbetes y precintos, cuando el contribuyente no se encontrara al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

* * * * *