

PORQUE SON ILEGALES LOS CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES



[heading_entrance title="" text="Pareciera que de la emisión de tales criterios si nace la obligación para los contribuyentes de acatarlos." custom_class=""][/heading_entrance]

[dropcap custom_class="normal"] D [/dropcap]

Derivado de la adición del inciso h) a la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (CFF), efectuada a través de la reforma a dicho ordenamiento publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 28 de Junio del 2006, en donde se establece que las autoridades fiscales al proporcionar asistencia a los contribuyentes procurarán, entre otras medidas, el dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el DOF, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, es que en los días 7 y 27 de Diciembre de 2006 se publicó a través del anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 (RMF'06) un total de 13 criterios de la autoridad fiscal, los cuales se han ido incrementando con los años para que a la fecha sean un total de 49, 32 en materia de ISR 9 en materia de IVA, 4 en materia de IEPS, 2 en relación a la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos, y uno en relación al CFF y otro en referencia a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, según el Anexo 3 de la RMF 2016, publicado en el DOF el 12 de Enero de 2016, y sus modificaciones publicadas en el DOF el 9 de Mayo de 2016 y 15 de Julio de 2016.

Es la intención el analizar el contenido de cada uno de ellos, pero antes de eso es necesario señalar que también en la reforma al CFF ya comentada, se estableció que los contadores que dictaminen fiscalmente a los contribuyentes tendrán la obligación de informar si éstos aplicaron los criterios no vinculativos dados a conocer por la autoridad fiscal. En efecto, a través de reforma al artículo 52 del CFF se estableció que en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el contador público registrado deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del citado CFF. Pero eso no es todo, porque adicionalmente se incorporó al texto del CFF los artículos 91-C y 91-D, donde se estableció como una infracción de los contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal, no advertir a los destinatarios de la opinión que otorgue por escrito, si el criterio contenido en la misma es diverso a los criterios que en su caso hubiere dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I, del artículo 33 del CFF. Estableciéndose que quienes cometieran la citada infracción serían sancionados con una multa de \$20,000.00 a \$30,000.00.

Estos 2 artículos tuvieron vida breve ya que sólo estuvieron vigentes hasta el 31 de Diciembre de 2007, pero no por ello desaparecieron sus disposiciones, sino que a partir del 1º. de Enero de 2008 se reformó el artículo 89 del CFF para establecer como una infracción cuya responsabilidad recae en terceros el asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales, señalándose que no se incurrirá en esta infracción cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito, que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

En relación a esto, igualmente para el año 2008 fue reformado el artículo 90 del CFF para establecer una multa que actualmente es de \$ 49,210.00 a \$ 77,350.00 a quien cometa dicha infracción, e indicándose como agravante que ocasionaría el que la multa se incrementara de un 10% a un 20% del monto de la contribución omitida, el que la asesoría, consejo o prestación del servicio sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF.

Es indudable que éstas disposiciones persiguen el objetivo de evitar que el contribuyente realice actos tendientes a eludir sus obligaciones fiscales de pago, al igual que otras iniciativas de reforma que al final no han sido aprobadas como la controvertida preeminencia del fondo sobre la forma, la sanción por realizar actos artificiales o impropios, así como el fincamiento de responsabilidad solidaria para los profesionistas cuando emitan opiniones que lleven a los contribuyentes a realizar dichos actos artificiales o impropios.

Tal propósito de la autoridad es encomiable, sin embargo, es indudable que tales disposiciones no son la vía adecuada para lograrlo debido a lo subjetivo e ilegal de las mismas. En el caso concreto de los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales se presenta la inseguridad jurídica en relación a su alcance y naturaleza ya que de entrada se pensaría que al ser meros criterios de las autoridades fiscales estos no generan ninguna obligación para los contribuyentes, y si sólo les generan derechos al ser publicados en el DOF, pero al no generar obligaciones para los contribuyentes, éstos podrían ignorarlos y no aplicarlos sin ningún problema o consecuencia jurídica para ellos.

Sin embargo, se encuentra la situación de que su normatividad respectiva en el CFF fue complementada con la obligación para los dictaminadores de informar sobre si los contribuyentes habían acatado dichos criterios o no, como si se tratara de alguna obligación formal que fuera necesario informar en el dictamen cuando no se ha cumplido, ya que es necesario recordar que el dictaminador sólo informa a la autoridad sobre la omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

Entonces aquí es donde nace la incertidumbre jurídica sobre la verdadera naturaleza de éstos denominados criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales, ya que además tenemos el hecho de que a partir de la ya comentada reforma al CFF del 28 de Junio del 2006, en el texto del artículo 33 de dicho ordenamiento se contempla aparentemente el que la autoridad pueda emitir 2 tipos de criterios en el desarrollo de sus facultades de auxilio hacia los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior se deriva del hecho de que en el inciso h) de la fracción I del multicitado precepto, se menciona que la autoridad dará a conocer en forma periódica, mediante publicación en el DOF, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, mientras que en el penúltimo párrafo de dicho artículo, se hace referencia a que las autoridades fiscales darán a conocer los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Es decir, en un mismo precepto legal, el citado artículo 33 del CFF, se hace mención de la facultad para la autoridad fiscal de implementar 2 tipos distintos de medios por los cuales podrá auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siendo ambos medios la emisión de criterios que deberán ser dados a conocer a los contribuyentes a través de su publicación en el DOF.

Unos son denominados criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras y otros son denominados criterios de carácter interno, pero independientemente de la denominación de cada uno de ellos, al ser ambos meros criterios de las autoridades fiscales deberían tener la misma naturaleza jurídica; sin embargo, atendiendo a lo dispuesto en el multicitado artículo 33 del CFF nos encontramos con que en el caso de los criterios de carácter interno, el mismo dispositivo legal señala en forma expresa que de la emisión de éstos no nacerán obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos cuando sean publicados en el DOF. Sin embargo, no hace la misma referencia en expreso tratándose de la emisión de los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, por lo que entonces relacionando ésta aparente omisión con el hecho ya comentado de que los dictaminadores se encuentran obligados a informar a la autoridad en su dictamen cuando los contribuyentes no han aplicado estos criterios no vinculativos, pareciera que de la emisión de tales criterios sí nace la obligación para los contribuyentes de acatarlos.

Por como está redactado el texto del artículo 33 del CFF parece que ésta es la intención de la autoridad; no obstante lo anterior, es evidente que tal situación es ilegal ya que el particular sólo se encuentra obligado ante lo que se dispone en una ley formal, más nunca podrán nacer obligaciones de la simple opinión o líneas de acción que emitan los funcionarios hacendarios en la realización de las actividades de auxilio y apoyo a los contribuyentes, ya que es necesario recordar que esa es la finalidad de todas las actividades señaladas en el artículo 33 del CFF como facultad de las autoridades fiscales, por lo que la emisión de criterios y su publicación en el DOF para darlos a conocer al contribuyente, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 33 del CFF, sólo debe tener la finalidad de proporcionarle asistencia y no la de imponerle obligaciones adicionales a las que se establecen en Ley.

Veamos que nos dice la exposición de motivos de la reforma al CFF en relación a ésta situación:

[alert_box style="success" close="no" custom_class=""]

?Amén de desincentivar diversas prácticas que lesionan al erario federal, es importante que se incorpore en el texto legal la obligación para la autoridad de dar a conocer en forma periódica los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras que resultan lesivos a los intereses de la hacienda pública.

Lo anterior, con el objetivo de alertar a los contribuyentes sobre diversas prácticas que resultan elusivas, y que se han detectado o que han sido observadas y sancionadas por el Servicio de Administración Tributaria, propiciando con ello el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos.

Ligado con lo anterior, resulta necesario establecer la obligación para el contador público registrado, de informar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algún criterio de interpretación lesivo a que se hace referencia en el párrafo anterior?.[/alert_box]

Como es posible observar, si la supuesta intención de la autoridad era alertar a los contribuyentes, es decir, comunicarles sobre diversas prácticas elusivas que resultan lesivas a los intereses del fisco, entonces era suficiente con indicar la práctica o interpretación que algunos contribuyentes hacen de ciertas disposiciones fiscales y la mención de las razones por las cuales no se estaba de acuerdo de manera oficial con esa interpretación o práctica, pero no ir más allá al establecer como una obligación de los dictaminadores el informar a la autoridad cuando el contribuyente actúe en contra a esos criterios ya que, recalco, en el dictamen solo se informa sobre el incumplimiento del contribuyente a sus obligaciones fiscales y el hecho de opinar o interpretar las leyes de manera distinta a como lo hace un funcionario o grupo de funcionarios hacendarios, no implica por si mismo un incumplimiento a las obligaciones fiscales.

Por lo que ésta disposición evidentemente que viola los principios de seguridad y certeza jurídica, de subordinación jerárquica y reserva de ley, además de que implica una amenaza velada para el contribuyente al señalarle una obligación a un tercero (el dictaminador) de informar cuando el contribuyente ha actuado en contra de tales criterios, caso en el cual creo que todos podemos imaginar las consecuencias de tal informe.

Lo anterior aunado al absurdo de establecer una sanción para el profesionista que emita una opinión por escrito contraria a dichos criterios de la autoridad, sin hacerle mención de esta situación al contribuyente, cosa que definitivamente es uno de los mayores atentados en contra de la libertad de expresión y libre ejercicio que se haya contenido en una disposición fiscal, ya que todo se limita a una mera interpretación, juicio u opinión en relación una disposición.

Porque el hecho de fondo es que se sanciona el simple acto de emitir una opinión contraria a la emitida por un funcionario hacendario, lo cual no implica el violar la ley, ya que mientras algo no esté contenido de manera expresa en una ley o su controversia no haya sido resuelta en algún sentido por los tribunales competentes, pues todo es una mera y simple verdad académica, tal y como acostumbra señalar el admirado amigo y profesionista Marco Antonio Olguín.

Es indispensable erradicar de nuestra legislación tributaria éste tipo de disposiciones que, aunque creadas con una buena intención, al violar las garantías constitucionales ocasionan el rechazo por parte de los contribuyentes sin que al final se logre el objetivo deseado.