

CONTABILIDAD ELECTRÓNICA A DISPOSICIÓN PERIÓDICA DE LA AUTORIDAD FISCAL, ¿MEDIDA DE FISCALIZACIÓN NECESARIA O EXCESIVA HACIA LOS CONTRIBUYENTES?

Por: Lic. Mauricio Estrada Avilés¹

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en sus fracciones III y IV, en su redacción vigente a partir del 1° de enero del presente año, establece sendas obligaciones a cargo de los contribuyentes en materia de contabilidad, consistentes en que la misma debe llevarse por medios electrónicos, con determinadas características, así como su presentación periódica a las autoridades hacendarias por medio de internet, respectivamente.

Con fundamento en el precepto legal de referencia, en su porción normativa señalada, es que el Servicio de Administración Tributaria, en la Segunda Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de julio, dio a conocer mediante las reglas I.2.8.6 y I.2.8.7, cómo los contribuyentes tendrán que cumplir con las obligaciones previamente comentadas.

La primera regla miscelánea detalla qué información deberá contener la contabilidad a llevar por los contribuyentes obligados,² responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como los requisitos a observar, entre los que se incluyen, además de la forma electrónica:

1. Generar archivos en formato XML.
2. Contener el catálogo de cuentas del período, agrupadas de acuerdo con el formato contenido en el anexo 24 de la mencionada modificación, apartados A y B.
3. Incluir balanza de comprobación que contenga saldos iniciales, finales, movimientos de todas las cuentas e identificación de impuestos, conforme al anexo 24, apartado C.
4. Crear pólizas detalladas y sus auxiliares, con distinción de los comprobantes fiscales digitales (CFDI) que amparen las operaciones efectuadas, de conformidad con el apartado D del anexo 24.

¹ Licenciado en Derecho por la Universidad La Salle. Fue abogado litigante en las materias de impuestos, contratos administrativos, licitación y contratación públicas. Asesor para la defensa de contribuyentes ante autoridades fiscales federales y del Distrito Federal. Diplomado en contabilidad por la Escuela Bancaria y Comercial. Maestrante en Derecho Fiscal en la Universidad Panamericana. Actualmente es Subdirector Académico del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

² Quedan excluidos de esta obligación los contribuyentes que registren sus operaciones en la herramienta electrónica "Mis Cuentas" del SAT: personas inscritas en el régimen de incorporación fiscal, personas físicas con actividad empresarial, profesionistas y quienes perciban ingresos por arrendamiento.

Mientras que la segunda disposición establece la periodicidad en la cual deberá remitirse a la autoridad hacendaria, destacando al efecto datos e información a presentarse solo una vez, los que deben enviarse mensualmente y un régimen transitorio para cumplimentar la obligación de trato exclusivamente respecto a la segunda mitad del año. Remitimos al amable lector a la consulta de la modificación miscelánea de referencia.

En relación con las obligaciones descritas, cabe señalar que en la exposición de motivos, relativa a las modificaciones al Código Fiscal de la Federación propuestas por el Titular del Ejecutivo Federal para el ejercicio 2014, en el apartado intitulado: **“Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos”**, solamente son vertidas consideraciones en torno a la conveniencia de que el texto legal defina el alcance de la contabilidad y elementos que la constituyan, que se establezcan requisitos mínimos a observar; que la misma tenga características específicas y uniformes, y sea llevada de manera electrónica. Lo anterior, de acuerdo con el razonamiento del legislador, a efecto de que sean disminuidos los tiempos que los contribuyentes destinan al pago de impuestos que es muy superior al promedio en otros países, de acuerdo con un estudio del Banco Mundial.

Ahora bien, la única referencia hecha al envío de la información contable es en el sentido de la creación de un método electrónico de entrega estándar, pero sin pronunciarse en torno a la justificación de la medida que finalmente fue incorporada a la fracción IV, del numeral 28 del Código Fiscal de la Federación.

En análoga tesitura, la Cámara de Diputados aprobó, casi en sus términos, las modificaciones propuestas por el Presidente de la República al Código Fiscal de la Federación en el tema de contabilidad por internet a través de sistemas informáticos, sin ahondar en la justificación de la medida que compele a su remisión mensual, limitándose a añadir que fuera otorgado un período de diferimiento para su cumplimiento, previo estudio sobre el grado de cobertura tecnológica en las diferentes regiones del país.³

En mérito de lo anterior, y colocándonos de nueva cuenta en el cuestionamiento planteado en el epígrafe de estas líneas, toda vez que no se tienen razonamientos tendentes a la justificación de que la contabilidad de los contribuyentes sea enviada mensualmente a la autoridad hacendaria mediante medios electrónicos es dable concluir, de inicio, que esta medida no resultaba necesaria.

Si bien no puede desprenderse agravio jurídico alguno ante la situación anotada, pues como lo ha señalado reiteradamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la garantía de motivación para los actos de naturaleza legislativa se colma cuando las leyes emitidas están

³ Con arreglo a la consideración décima del dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, discutido y aprobado el 15 de octubre de 2013, consultable en la Gaceta Parlamentaria 3885-III. El ejemplar de esta gaceta se encuentra disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131015-III.pdf>

referidas a regular jurídicamente situaciones sociales;⁴ lo deseable era que el creador de la norma señalara los antecedentes que lo condujeron al establecimiento de la disposición legal en comento, que evidenciaran su necesidad, sea para la protección de los intereses del fisco, la conveniencia de tener información inmediata de los contribuyentes para la toma de decisiones por parte de las autoridades administrativas tributarias, o la inhibición de conductas elusivas o evasoras de las contribuciones.

¿Por qué se dice lo anterior? Pues los filósofos *ius naturalistas* señalaron que la vivencia del derecho no descansa en los medios coactivos que aseguren su cumplimiento, sino que su mandato permee en la colectividad a la que está dirigido; lo que es conseguido si existe en los ciudadanos el mayor convencimiento acerca de su utilidad, oportunidad y equidad.

Por otra parte, la falta de pronunciamiento sobre las causas que se tuvieron en consideración para la imposición de esa carga legal, presumiblemente denota que el legislador no efectuó un juicio de razonabilidad y proporcionalidad entre la medida legislativa adoptada y su incidencia en contra de otros bienes jurídicos tutelados,⁵ de tal suerte que no resultaren desmedidos los fines pretendidos en relación con los medios utilizados. En otras palabras, como se dice coloquialmente hablando, que no sea peor el remedio que la enfermedad.

Puede argumentarse que la razón del envío mensual de la contabilidad obedece al contexto social vivido en la actualidad, caracterizado por la baja recaudación impositiva registrada en México, muy por debajo de los demás países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE); la endémica resistencia al pago de impuestos y la falsificación de documentos para atribuirles efectos fiscales con el objetivo de aminorar la base gravable de los tributos, etcétera.

No obstante, cabe manifestar que, no deviene indispensable y sí desproporcional que los contribuyentes envíen mensualmente su contabilidad, máxime que hoy en día se cuenta con los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), los cuales permiten verificar, prácticamente en tiempo real, su autenticidad y la de las operaciones que amparan; amén están en vigor múltiples disposiciones en el Código Tributario y las leyes fiscales federales particulares,

⁴ Al respecto, véanse los siguientes criterios: "**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. FORMA DE ENTENDER ESTA GARANTÍA, CON RESPECTO A LAS LEYES.**" visible en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, volumen 193-198, primera parte, página 100, tesis de Pleno. "**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.**" consultable en el Apéndice de 1988, Séptima Época, página 131, tesis de jurisprudencia número 68 del Pleno. "**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LEYES QUE DAN TRATO DESIGUAL A SUPUESTOS DE HECHO EQUIVALENTES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LO ESTABLEZCA.**" que aparece en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, tomo XXIX, marzo de 2009, página 470, tesis 2a. XXVII/2009, de la Segunda Sala.

⁵ Como son la inviolabilidad de los papeles de los gobernados, establecida en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, y la exhibición de la documentación que acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a que se refiere el antepenúltimo párrafo del citado precepto de la Carta Magna; en ambos supuestos, a condición de mediar mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

que obligan a proporcionar múltiple información a la autoridad, como la relacionada con clientes, proveedores, operaciones con terceros, exenciones aplicadas, estímulos, entre otras más. Por lo que es seguro que ya están siendo fiscalizados con un alto grado de permanencia.

Por consiguiente, frente a la carencia de razonamientos que avalen la remisión mensual de la contabilidad de los contribuyentes a las autoridades tributarias, la misma resulta injustificada, toda vez que a propósito del procedimiento legislativo que le dio origen, no se sensibilizó a los destinatarios sobre la necesidad de esta medida, luego, a sus ojos es excesiva y, ante esta situación, como lo refiere la clásica máxima en materia de comunicación, **PERCEPCIÓN ES REALIDAD.**

A lo anterior cabe agregar que la disposición analizada, trastoca otras prerrogativas esenciales de los pagadores de contribuciones, establecidas en la Ley Fundamental, lo que en sí mismo pone en evidencia la necesidad de externar las suficientes consideraciones para calificar su razonabilidad oportunidad y proporcionalidad, y así, su aplicación sea conforme a un auténtico Estado de Derecho.