

Reformas en materia de Recursos Administrativos Fiscales Federales y la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución



De acuerdo con las reformas definitivas al Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), contenidas en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados de fecha 29 de octubre de 2013, y publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 09 de diciembre del mismo año; en-

contramos modificaciones legislativas en sentido negativo y positivo, particularmente en lo que refiere a los recursos administrativos de revocación e inconformidad en materia de seguridad social y financiamiento a la vivienda, los cuales exploraremos enseguida.



Lic. Carlos Alberto Sáinz Dávila, MCE, MI, MAT
Titular de Sáinz Abogados & CIA., Socio de Sáinz y Ortiz; Especialistas Tributarios Cámara & Asociados; y colaborador de las áreas de fiscal y auditoría gubernamental en Peña Miranda y Asociados.

SENTIDO NEGATIVO

En éste tenor, de acuerdo con las reformas a los artículos 121, 123 y 130, del referido CFF, en lo relativo al recurso de revocación (RR), que en lo general entraron en vigor el pasado 1^{er} de enero de 2014, por un lado tenemos que el anterior plazo de cuarenta y cinco días que se tenía para impugnar actos o resoluciones de autoridades fiscales federales, específicamente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP); o bien de las Autoridades Fiscales de las Entidades Federativas (AFEF) que actúan como autoridades fiscales federales en virtud de su adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), según el artículo 14, de la Ley de Coordinación Fiscal que les confiere tal carácter, se vio reducido a treinta días. Lo anterior se considera negativo, toda vez que se reduce el plazo con que cuentan los contribuyentes para interponer el referido RR.

En efecto, el primer impacto negativo de la reforma al citado recurso es la reducción del plazo para su interposición, por lo que los contribuyentes deberán tener cuidado de considerar dicha reducción respecto de aquellos actos administrativos, impugnables mediante dicho medio de defensa, cuando hayan sido notificados a partir del día 1^{er} de enero de 2014, fecha en que entró en vigor la reforma, aunque cabe señalar que, de acuerdo a lo previsto en el numeral 12, del CFF, la referida fecha constituye un día inhábil, así también, de acuerdo con la Regla I.2.1.4. de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Miscelánea Fiscal 2013, publicada en el DOF el día 20 de diciembre de 2013, fueron vacaciones generales del SAT, y por ende días inhábiles, del día 20 de diciembre de 2013 al día 06 de enero de 2014; luego entonces, realmente la autoridad en un sentido general u ordinario, comenzó a notificar actos y/o resoluciones a partir del día 07 de enero de 2014, por supuesto salvo aquellas excepciones donde haya notificado con antelación a ésta última fecha, pero a partir del 1^{er} de enero de 2014, previa la habilitación de días inhábiles como lo dispone el primero de los ordenamientos legales en comento.

Por otro lado, la formalidad para la presentación del RR también cambia, toda vez que, dicho recurso deberá presentarse de manera electrónica a través del “Buzón Tribu-

tario”, sin embargo debe considerarse que de acuerdo con el Transitorio Segundo, fracción VII, del “Decreto por el que se reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones del CFF”, lo relativo al recién adicionado artículo 17-K, de la misma Codificación, es decir, la entregada en vigor del citado buzón, comenzará para las personas físicas hasta el 1^{er} de enero de 2015, en tanto para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014, lo que hasta aquí implica que todos los actos administrativos que en materia fiscal federal sean impugnables mediante el recurso de revocación deberán ser controvertidos dentro del plazo de treinta días hábiles si la notificación de éstos se realizó con a partir del día 07 de enero de 2014, como ya indicamos anteriormente, empero su presentación podrá seguir realizándose por escrito ante las oficinas de las Administraciones Locales Jurídicas que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente, en un sentido estricto, hasta el 29 de junio de 2014, si el recurrente es una persona moral, o hasta el 31 de diciembre de 2014, si se trata de personas físicas; ya que una vez que haya entrando en vigor el Buzón Tributario se tendrá la obligación de tramitar el citado medio de defensa a través de éste, conforme a las normas antes analizadas.

No obstante lo anterior, de acuerdo con la Regla I.2.18.1, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 2013, en relación con su Transitorio Primero, durante la vigencia de ésta, es decir, del 1^{er} de enero al 31 de diciembre de 2014, el recurso en comento podrá seguir presentándose en escrito libre ante la autoridad competente. De lo anterior, tenemos que con independencia de ser una persona física o moral la recurrente, en tanto no se modifique la Regla en mención, y aún a pesar de las disposiciones transitorias en primer orden invocadas, el recurso podrá seguir presentándose por escrito tradicional ó “impreso”, es decir, no electrónico, al menos por el ejercicio fiscal 2014.

Desde luego que todo lo anterior, a nuestro juicio, implica un sentido negativo de la reforma en materia del RR, ya que por un lado se reduce el plazo para la presentación del citado medio administrativo de defensa, y por otro lado se deja ver que, pronto, la presentación de éste será de manera electrónica a través del buzón antes referido.

En nuestra opinión, cuando el carácter de presentación obligatoria a través del Buzón Tributario del RR cobre vigencia plena, se está violando el derecho fundamental de “Acceso a la Justicia” consagrado en el artículo 17, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en relación con los artículos 1^{er} y 133, de la misma CPEUM; así como con los derechos humanos de “Garantías Judiciales y Protección Judicial” contenidas en los numerales 8, punto 1; y 25, punto 1, de la Convención Americana de los Derechos Humanos de San José de Costa Rica del 22 de noviembre de 1969, publicada en el DOF de fecha 09 de enero de 1981; entre otros ordenamientos internacionales que en materia de derechos humanos se violarán. Lo anterior, dado que, al llegar a ser la presentación electrónica del RR la única manera posible en la que los contribuyentes podrán hacer valer sus derechos de “Audiencia y Defensa; y de Acceso a la Justicia”, se están limitando y coartando tales derechos humanos, más allá de ser meros derechos procedimentales o administrativos. Por otro lado, la reforma continúa siendo negativa en la medida en que los reformados artículos 123 y 130, del CFF, reduce el plazo que previo a la reforma estaba concebido en un mes, siguiente a la presentación del RR para que el promovente pudiera anunciar que ofrecería pruebas adicionales, a quince días. Así también, una vez anunciadas tales pruebas adicionales, antes de la reforma se tenía de dos meses para efectivamente ofrecer las nuevas pruebas ante la autoridad fiscal, sin embargo éste último término también se vio reducido a iguales quince días hábiles. No se debe olvidar que, los artículos en comento fueron reformados mediante Decreto publicado en el DOF de fecha 06 de mayo de 2009, que tuvo como antecedente el Dictamen publicado en la Gaceta de la Cámara de Diputados con fecha 31 de marzo de 2009, en el cual se propone garantizar la eficacia del RR, a efecto de que los gobernados tengan un medio de defensa administrativo que realmente atienda la controversia y con ello evitar la judicialización de las impugnación, para ello se propuso, aprobó y reformo el CFF, en sus artículos 123 y 130, a fin de establecer un mecanismo que permita a los recurrentes anunciar y ofrecer pruebas adicionales a las marcadas en su escrito inicial que contiene el RR, buscando con ello convertir al citado medio de defensa en un instrumento útil y eficaz para la resolución de controversias entre el fisco y el causante, de una manera más ágil y rápida que

evite, en lo posible, el alargamiento de las impugnaciones en los tribunales federales.

Entonces, de lo anterior se tiene que la nueva reforma que reduce los plazos que antes eran de uno y dos meses a quince días, en ambos casos, para la anunciar y presentar pruebas adicionales dentro de la substanciación de RR, para nada abona a la intención original del legislador reformador primigenio que buscaba garantizar la eficacia del citado medio de defensa, toda vez que es claro que la reciente reforma busca acortar los plazos y con ello el derecho del contribuyente recurrente de obtener, ofrecer y rendir más pruebas adicionales a las inicialmente ofertadas. Vaya pues, en opinión de la autoridad hacendaria las disposiciones legales en comento se torna en engorrosas para la autoridad y solamente retrasan, a su sentir, la emisión de la resolución correspondiente, que como sabemos por regla general le es adversa a los intereses del gobernado, de ahí quizás su apuración en resolver confirmando la legalidad de la resolución impugnada para así estar en aptitud de comenzar el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) en contra del particular, pues recordemos que de acuerdo con el artículo 144, segundo párrafo del CFF (mismo que también tuvo reforma para 2014 la que referiremos más adelante), mientras se encuentre pendiente de resolución el RR, presentado en tiempo, la autoridad exactora debe abstenerse de iniciar o continuar con el PAE. Entonces, la citada reforma se torna en negativa, a nuestro juicio, toda vez que restringe el espíritu de la ley que en 2009 adicionó la extensión de plazos para anunciar y aportar medios de prueba adicionales; ya que para nada contribuye la nueva reforma de 2014, de los ordenamientos estudiados, a la consecución de un RR más eficaz en la resolución de controversias entre fisco y contribuyente, y mucho menos abonará a incrementar la proporción de asuntos que se resuelva de manera definitiva, y a satisfacción del gobernado, en el RR sin que se agoten por éstos los medios jurisdiccionales ante los Tribunales Federales, ya fuera ordinarios o constitucionales.

SENTIDO POSITIVO

En este sentido, se reformó el artículo 144, primer y segundo párrafos, adicionándose un tercero, del multi invocado CFF, modificaciones legislativas que consideramos posi-

vas, quizás de las pocas que en este tenor encontraremos en la reforma que entró en vigor para 2014. Así, la modificación legislativa en cita implica dos aspectos, a saber: a) la generalización de los efectos de la suspensión del PAE no solo para el RR, sino también para los recursos de inconformidad (RI) que se promuevan ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT); y b) la oportunidad del contribuyente de contar con un plazo posterior a la emisión de las resoluciones a los recursos antes referidos para constituir la garantía del interés fiscal, ya fuera porque se pagará a plazos el crédito fiscal o se continuará con la impugnación ante los tribunales de la federación.

Esto es, que antes de la reforma en cita el numeral en análisis establecía que no se ejecutarán los actos administrativos constitutivos de un crédito fiscal hasta en tanto venciera el plazo de cuarenta y cinco días hábiles o de quince días tratándose de cuotas o capitales constitutivos al IMSS; sin embargo la reforma es positiva toda vez que ahora, para efectos de la “no ejecución de créditos fiscales” incluye también los generados en materia de vivienda por el INFONAVIT, siempre que en todos los casos los RR ó RI se presenten dentro del plazo de treinta días, como ya vimos, para el primero de los recursos, o de quince días para el caso de los generados por los Institutos mencionados en su calidad de Organismos Fiscales Autónomos.

Por otro lado, con antelación a la modificación legislativa que aquí se analiza, sólo la interposición del RR suspendía el PAE hasta en tanto se resolviera el mismo por parte de la autoridad fiscal; empero lo positivo de la reforma para 2014 en éste tema ahora implica que aquel beneficio de la suspensión coactiva también es extensiva aplicable a los RI que se tramiten ante el IMSS o INFONAVIT, siempre que hayan sido presentados dentro de los plazos anteriormente señalados, incluyéndose además la activación, en su caso, de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación en los que nuestro país sea parte.

Del mismo modo, en complemento a lo antes expuesto la reforma contiene un nuevo tercer párrafo por medio del cual se establece que los contribuyentes o patrones que

hayan promovido ya fuera el RR o los RI, en tiempo, contarán con un plazo de diez días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de aquellas resoluciones que resuelvan los recursos administrativos de marras, para pagar o garantizar los créditos fiscales cuya legalidad haya sido confirmada en tales medios de reacentamiento. Esta situación se torna benéfica para el recurrente, a nuestro leal saber y entender, toda vez que dicho “plazo de gracia” no estaba previsto anteriormente en la norma tributaria adjetiva, de tal suerte que, conforme a la legislación anterior, prácticamente al día siguiente en que se resolvía un recurso administrativo en sentido desfavorable para el promovente, la autoridad exactora ya estaba iniciando el PAE para requerir de pago y embargar bienes, derechos o cuentas bancarias del deudor; por lo que, con la reforma en mención, el recurrente tendrá un plazo de diez días posteriores a la notificación de la resolución administrativa adversa para pagar el adeudo, solicitar su pago en parcialidades o diferido, u ofrecer la garantía del interés fiscal que proceda por el pago a plazos o bien en preparación para la impugnación de crédito fiscal y de la resolución del recurso administrativo de que se trate que confirmó la validez del aquel ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que corresponda, dentro de los plazos de quince días, cuando sean juicios sumarios, o de cuarenta y cinco días cuando sean juicios ordinarios, ello conforme a las previsiones relativas contenidas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en vigor.

Debe señalarse que, los anteriores aspectos positivos para los contribuyentes también son aplicables a las Tesorerías, Secretarías de Hacienda, Finanzas, o cómo sea que se les denomine de las Entidades Federativas que se encuentren adheridas al SNCF y que pretendan la determinación, cobro o recaudación de contribuciones federales al amparo de los Convenios de Colaboración Administrativa celebrados con la SHCP, en su calidad equiparada de autoridades fiscales federales, como se vio al inicio del presente trabajo.

Así pues, se deja el presente documento a disposición del amable lector con la finalidad de informarle oportunamente, en ésta ocasión, de un tema específico de la reforma fiscal para 2014, esperando que pueda ser útil. ☺