

¿Es ilegal que las autoridades fiscales exijan la presentación de registros contables bajo requerimientos especiales?



MIRAMONTES
CONTADORES PUBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 28 años en la firma

INTRODUCCIÓN

Recientemente, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) emitió por contradicción de sentencias, la tesis de jurisprudencia identificada con el número VII-J-SS-84, en sesión del 26 de junio de 2013.

La *litis* de la contradicción de sentencias de la tesis citada tuvo como uno de sus propósitos, el resolver lo siguiente: dilucidar si es legal o no, la orden de revisión de gabinete en la cual la autoridad fiscal requiere del contribuyente la presentación de informes y documentos a manera de integraciones mensuales, análisis especiales o con cualquier otra formalidad específica.

La tesis resultante es la que se transcribe a continuación:

REVISIÓN DE GABINETE. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA ORDEN QUE LA CONTIENE.

De una interpretación conjunta, sistemática y armónica de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación; 26, 27 y 29 de su Reglamento vigente hasta el 7 de diciembre de 2009, actualmente 29, 30, 31 y 32 del referido Reglamento en vigor a partir del 8 siguiente, en relación con el diverso 42, fracción II del primer ordenamiento citado, se puede determinar que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se encuentran compelidos a tener registros contables, cuentas especiales y sistemas que mejor



se adapten a su objeto social, esto es, a las actividades que realicen; debiendo reunir, entre otras características, el que sean analíticos, descriptivos y cronológicos de todas las operaciones, actos o actividades, y en el caso que se trate de los libros de diario y mayor, estar debidamente encuadrados, empastados y foliados; así que **la facultad de la autoridad para requerir información y documentación del contribuyente, se construye a la precisión, en su caso, del registro contable correspondiente, pero no de los datos que el mismo deba contener**, dado que cualquier irregularidad relacionada con la obligación de llevar la contabilidad observada por la fiscalizadora y que encuadre en las hipótesis establecidas en el artículo 83 del Código Fiscal citado, son consideradas como infracción y, por tanto, sujetas a la imposición de las sanciones reguladas por el artículo 84 del mismo ordenamiento. Por tanto, resulta indebidamente fundada y motivada aquella orden en la que la autoridad exija documentos con los datos que no está legalmente autorizada a requerir.

Contradicción de Sentencias Núm. 328/12-16-01-7/ YOTRO/440/13-PL-10-01. Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de junio de 2013, por mayoría de 8 votos a favor y 2 votos en contra. Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame. Secretaria: Lic. Rosa Guadalupe Olivares Castilla.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/28/2013)

JURISPRUDENCIA NÚM. VII-J-SS-84.

CONSIDERACIONES LEGALES Y ANÁLISIS DEL FALLO

Es innegable que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales tienen facultades para practicar visitas domiciliarias o revisiones de gabinete a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados y, en consecuencia, para requerir que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de realizar la revisión, la contabilidad, así como para que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, tal y como se desprende del numeral en cita, que en la parte que interesa establece lo siguiente:

42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, **para que exhiban** en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, **la contabilidad**, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

...

Asimismo, también resulta incuestionable que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben de hacerlo cumpliendo una serie de requisitos contenidos particularmente en los artículos 28 del CFF, y 29, 30, 31 y 32 de su Reglamento, de los cuales en términos generales se desprende lo siguiente: **(i)** que podrán llevar los sistemas y registros contables previstos en el Reglamento, de manera manual, automática o electrónica, que mejor se adapten a sus necesidades; **(ii)** que los asientos serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los 60 días posteriores a la celebración de las operaciones; **(iii)** que deberán de identificar cada operación, acto o actividad con la documentación comprobatoria, de tal manera que puedan identificarse con las contribuciones que se causen; **(iv)** relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas, y **(v)** formular los estados financieros que de ellos emanen, debiendo de contar con toda la documentación e información pertinente a fin de garantizar el registro correcto de los actos o actividades que se efectúen.

El numeral 28 del CFF, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

...

No obstante lo anterior, lo cierto es que no existe disposición alguna que faculte a las autoridades fiscales, con motivo de la emisión de una orden de visita domiciliaria o revisión de gabinete, a exigir la exhibición de los registros contables presentados bajo requerimientos especiales determinados por la propia autoridad, como lo es la presentación de informes y documentos a manera de integraciones mensuales, análisis especiales o bien, con cualquier otra formalidad específica.

Es decir, la obligación del contribuyente es –en todo caso– la de llevar su contabilidad cumpliendo los requisitos específicos previstos para tal fin, pero no la elaboración o reagrupación de la información bajo características especiales determinadas o exigidas por la propia autoridad, dado que tal exigencia va más allá de lo permitido por la norma aplicable.

Por tanto, tal y como se afirma en la Ejecutoria de la contradicción de sentencias que se analiza:

...de la interpretación conjunta, sistemática y armónica, en específico de lo dispuesto por los artículos 42, fracción II y 48 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, no se desprende que se faculte a la autoridad para que requiera que los informes y documentos de la contabilidad del contribuyente sean exhibidos con la especificidad que se precise en la orden correspondiente; en razón de que únicamente hacen referencia a la formulación de dicho requerimiento en forma general.

En efecto, lo anterior es así, pues como se ha visto, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pueden optar por cumplir con esa formalidad seleccionando libremente los sistemas y registros contables que mejor se ajusten a sus necesidades de tipo administrativo, pudiendo inclusive hacer uso de ellos de manera conjunta o combinada, pues en todo caso esta formalidad se constriñe a

llevar su contabilidad mediante alguno o algunos de los sistemas y registros contables previstos por las disposiciones fiscales, y que éstos cumplan con los requisitos que para cada caso se señalen.

Por tanto, aquella orden de visita domiciliaria o revisión de gabinete que exija al contribuyente que presente –en adición a los registros contables exigidos por las disposiciones fiscales– cierta información elaborada o reagrupada bajo características especiales conforme a lo requerido por la propia autoridad, debe estimarse de ilegal, al tratarse de un acto que excede a las facultades permitidas por la ley, y que además carece, en consecuencia, de la debida fundamentación y motivación.

Ello, máxime que no existe disposición alguna que obligue a los contribuyentes, en estos casos, a presentar la información de sus operaciones en la forma y bajo las características especiales que exija la autoridad, pues su obligación, como se insiste, se constriñe a adoptar un sistema de registro contable permitido, y asegurarse que el mismo cumpla con los requisitos particulares exigidos por las disposiciones fiscales en vigor.

CONCLUSIONES

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) exige que todo acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, con la finalidad de evitar la arbitrariedad en el actuar de las autoridades, toda vez que éstas sólo pueden hacer lo que la propia ley les permite.

Sin duda alguna, la tesis de jurisprudencia que se analiza viene a mejorar la interpretación de las normas fiscales en cuanto a las facultades que tienen las autoridades para requerir la contabilidad y documentación de los contribuyentes, precisando su alcance, con motivo del ejercicio de un acto de fiscalización, como lo es una revisión de gabinete.

Por último, se puede concluir que resulta indebidamente fundada y motivada aquella orden de visita domiciliaria o revisión de gabinete en la cual la autoridad fiscal exija documentos con cierta información elaborada o reagrupada bajo ciertas características especiales conforme a lo requerido por la propia autoridad, misma que no está legalmente autorizada a requerir. •