

EN-CON-FIANZA TRIBUTARIA

-Luis Javier Hernández* -

En breve la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente cumplirá siete años de haber entrado en vigor. En ocasión a ello, enfoco estas líneas en el principio de la buena fe del contribuyente en materia impositiva, regulado en el artículo 21 del ordenamiento citado. La *bona fides* es una noción compleja, especialmente para la materia fiscal, sin embargo, hoy demanda mucha atención no sólo por su valor intrínseco, sino en virtud de su posible utilización como herramienta para la mayor eficiencia recaudatoria que tanto añoran las autoridades fiscales.

En origen, la buena fe puede calificarse como un principio general del derecho hermanado con la confianza, la honestidad, la probidad, la lealtad o la rectitud en la conducta. Como premisa, parte de la equiparación en las actitudes con las que las partes de cierta relación jurídica se conducen y en la que lo natural es que los involucrados actúen con probidad. Entre otras legislaciones, el derecho mexicano ha reconocido la buena fe en la Carta Magna, Tratados Internacionales, el Derecho Civil y en el Derecho Laboral.

La regulación del citado principio fue concebida a *contrario sensu* en la Ley ya indicada, toda vez que la norma relativa establece la carga al fisco de acreditar la mala fe de los contribuyentes. Ello implica que el Estado debe demostrar que en la actuación de éstos, se actualizaron agravantes como la reincidencia, la continuidad, la omisión en el entero de contribuciones retenidas o recaudadas, etc. (que entre otras, se encuentran desglosadas puntualmente en el Código Fiscal de la Federación).

Así, la ley ordena entender que, *prima facie*, cualquier actuación del sujeto pasivo de la relación tributaria, es efectuada de buena fe; sin embargo, la aplicación del principio citado ha sido muy complicada para las autoridades

* Abogado postulante e investigador honorario del CIJ-ELD

fiscales, toda vez que éstas consideran con frecuencia que el cumplimiento de las obligaciones contributivas de los gobernados se realiza de mala fe.

El respeto al principio de buena fe en materia impositiva, se basa en el estudio y análisis de todos los elementos del caso, pero en esencia, indica la posibilidad de que la autoridad fiscal acepte que, bajo ciertas circunstancias es posible eximirla de ciertos efectos fiscales negativos. Veamos a continuación un caso real en el que es posible dimensionar la aplicabilidad práctica del tema en concreto.

Una persona moral de carácter mercantil ha efectuado pagos con cheques a otra por concepto de compra de mercancías. Dichos pagos con cheque fueron depositados en una institución de crédito y se cuenta con la ficha de depósito correspondiente. El proveedor es un sindicato. En su momento, recibió el comprobante fiscal correspondiente que le liberó el proveedor y aplicó la deducción permitida. Tiempo después, la persona moral recibe una visita domiciliaria. Durante el procedimiento, la autoridad fiscalizadora pretende compulsar con el sindicato la veracidad de la operación, pero éste se niega reiteradamente a liberar la documentación contable correspondiente. Al final, el sindicato solicita al fisco indique de manera específica qué cosa desea saber, siendo tal, conocer si realizó o no operaciones con la persona moral en el ejercicio auditado. En respuesta el sindicato negó haber actuado como proveedor de la persona moral e inclusive calificó de apócrifas las facturas correspondientes.

Según lo indicado anteriormente, el contribuyente visitado tiene un problema de no deducibilidad en sus adquisiciones e incluso pueden seguirse consecuencias fiscales de orden penal en su contra por la utilización de comprobantes fiscales falsos. La pregunta es ¿Hasta qué grado debe tomarse en cuenta la buena fe de su actuación como elemento para atribuir consecuencias jurídicas a su situación fiscal?

Para responder lo anterior, se requiere un análisis exhaustivo de los elementos, circunstancias y variables del caso, además de revisarse cada uno de los elementos que se desprenden del artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Así las cosas, es posible advertir al menos dos elementos de importancia trascendental para valorar la buena fe de la persona moral: a) Que existe un cheque con su correspondiente ficha de depósito a favor del sindicato, cuestión que puede validarse en las instituciones de crédito involucradas, y b) Que la autoridad nunca efectuó una revisión de la contabilidad del sindicato, lo que equivale a tomar como verdadera la manifestación que efectuó.

Con independencia de los requisitos y normas que deben cumplir los contribuyentes en materia impositiva, el principio de buena fe habla de la posibilidad de encontrar excepciones a la rigidez de las normas partiendo de casos específicos y complejos, no solo desde el punto de vista de los hechos, sino también partiendo de la redacción misma de la norma que obliga.

Lo peculiar del caso es que la falta de observancia del principio de buena fe incide en la desconfianza tributaria, es decir, el Estado desconfía del contribuyente y éste teme la acción del primero, fomentando la elusión e incluso la evasión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que a la postre incide en la inobservancia del deber de contribuir, salvo como efecto de la acción recaudatoria efectiva del Servicio de Administración Tributaria.

Baste como ejemplo de lo anterior el caso que ocurrió en fechas recientes con las invitaciones y requerimientos masivos enviados a diversos usuarios del sistema financiero mexicano con motivo del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

No obstante lo anterior, basándome en el propio sistema recaudatorio mexicano, considero que la solución está en manos del fisco, ya que si el sistema tributario parte de la premisa de la autodeterminación del

contribuyente, el estado debe asumir tal actuación "en-con-fianza", siendo ello suficiente para re direccionar su política fiscal.

En-fianza, derivado de que en todo momento podrá ejercer las facultades de comprobación para acreditar la mala fe del contribuyente. Con-la-fianza, con la garantía de que una vez ejercidas las facultades y acreditada la mala fe, podrá ejercer su imperio para revertir la actuación abusiva del gobernado.

Sin embargo, la política fiscal podría orientarse en otro sentido. En origen, la actuación de buena fe del contribuyente se acredita cuando éste cumple con sus obligaciones, es decir, al presentar sus declaraciones, liberar la información que imponen las leyes o en el momento en que efectúa el o los pagos de impuestos que la ley le impone.

En atención al citado principio, la autoridad fiscal podría encaminar sus acciones al incremento de la base recaudatoria para constreñir al sujeto que no contribuye al gasto público.

Así, por el principio de buena fe del contribuyente, la autoridad debe iniciar por los sujetos que actúan de mala fe, entendiéndose por éstos, aquellos que no cumplen cabalmente con sus cargas tributarias. En ese último caso, desde luego, sin la fianza, ni la confianza, ni el respeto a la buena fe que merece un contribuyente activo.