



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

“Inconstitucionalidad de las revisiones electrónicas”

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: L.C. Jorge Luis Hernández Cano

Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo

México, D.F. 30 de mayo del 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Tema:
Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

Título:
“Inconstitucionalidad de las revisiones electrónicas”

Planteamiento del problema:

La fiscalización por medios electrónicos deriva de la base de datos y documentos que tiene la autoridad en su poder (tales como CFDI, declaraciones informativas, declaraciones anuales, contabilidad electrónica, información bancaria, información proporcionada por terceros, etc.), por lo cual, no realiza un acto de notificación o de molestia sobre los hechos que funden el objeto o propósito que pretende alcanzar con una revisión electrónica violando algunos de los requisitos de forma y fondo que debe cumplir todo acto administrativo en base al Código Fiscal de la Federación y a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y es que bien el primer contacto que tiene la autoridad con el contribuyente es una resolución provisional acompañada de un oficio de preliquidación sobre los hechos que deriven la omisión de contribuciones o aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades. En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Hipótesis:

El procedimiento de revisión electrónica establecido en el artículo 53-B del CFF, el cual permite a la autoridad fiscalizadora la emisión de pre-liquidaciones fiscales, no cumple con los requisitos de fondo y forma establecidos en la CPEUM ni en las leyes fiscales por lo cual se considera un procedimiento inconstitucional.

Objetivos específicos:

Capítulo 1:

Conocer en base a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales los diferentes tipos de revisiones que existen, cuando son aplicables y que alcance tiene cada uno de ellas.

Capítulo 2:

Analizar los requisitos de forma y de fondo que deben cumplir los actos administrativos y compararlos con otras disposiciones aplicables las revisiones electrónicas.

Capítulo 3:

Demostrar que las revisiones electrónicas son actos administrativos que carecen de elementos necesarios para ser considerados como constitucionales.

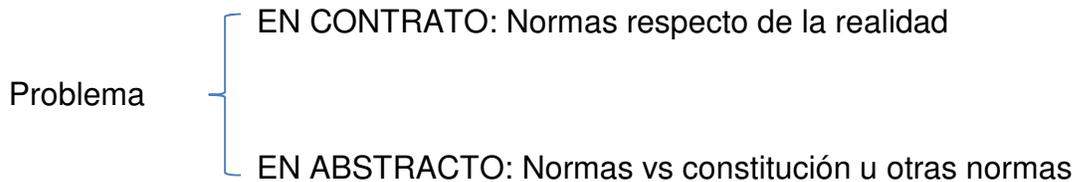
Objetivo general:

En el desarrollo de esta investigación se busca conocer las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a las obligaciones de los contribuyentes, analizando los requisitos de forma y fondo que deben cumplir todos los actos administrativos y realizando una comparación con las revisiones electrónicas para demostrar que estas carecen de los elementos necesarios para ser considerados como constitucionales.

Metodología:

Uno de los métodos utilizados para esta investigación fue el método Hipotético-deductivo, ya que se busca arribar a conclusiones particulares a partir de la hipótesis planteada para proponer una conclusión positiva, negativa o ecléctica de la hipótesis.

- Seleccionar el tema de investigación
- Planteamiento del problema



- Hipótesis: Las suposiciones respecto al tema, lo que se piensa probar a través de la investigación.
- Elaboración del marco teórico.
- Identificar las palabras clave y buscar conceptos y artículos relacionados con el tema.
- Formular los objetivos específicos: Que se busca obtener en cada uno de los capítulos.
- Formular objetivo general: Será la suma de los objetivos específicos.
- Recolección y análisis de datos
- Elaboración del primer capítulo: Es un capítulo conceptual de índole descriptivo donde se busca explicar y dar un punto de vista en base a los criterios, reglamentos, exposición de motivos, etc.
- Elaboración del segundo capítulo: Es un capítulo de tipo analítico y doctrinario porque a través de este se busca comparar la ley contra la realidad y en base a esto determinar las dudas que nos ayudaran a resolver nuestra hipótesis.
- Elaboración del tercer capítulo: Este capítulo nos servirá para resolver las dudas planteadas ya que con él se busca obtener un resultado, mas no proponerlo.

- Conclusiones y resultados: Una breve opinión sobre el capítulo y sobre las explicaciones que se dieron durante el mismo, además de comentar sobre las alternativas de solución planteadas.
- Desglose de las Fuentes de información: Documentos que sirvieron de apoyo para el desarrollo de la investigación.

Marco teórico:

El presente trabajo tiene el propósito de realizar un análisis a las distintas facultades de comprobación de las autoridades fiscales comparando su aplicación y requisitos que debe cumplir cada una de ellas, con el fin de analizar punto a punto las revisiones electrónicas y los requisitos de validez, existencia y constitucionalidad que deben cumplir dichas autoridades.

a) Antecedentes:

En el contexto fiscal, 2014 podría ser considerado como el año en el que se busca la consolidación en México del nuevo paradigma que tiende hacia la fiscalización electrónica.

A partir del año 2014 se adicionó una fracción IX al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para contemplar una nueva facultad de fiscalización, la de practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Además de otras pautas que sustentan ese sesgo de la actividad fiscalizadora, son:

1. El Comprobante Fiscal Digital (CFDI), cuya generalización se consolidó en 2014 (Art. 1 transitorio de la reforma fiscal 2014 al Código Fiscal de la Federación CFF).
2. El buzón tributario (que conforme al Art. 2 transitorio, Fracción. VII de la reforma fiscal 2014 al CFF, entró en vigor a partir del 30 de junio de 2014).
3. La contabilidad electrónica y en línea (Art. 28, Fracciones. III y IV del CFF que entró en vigor a partir del 1 de julio de 2014 conforme al Art. 2 transitorio, Fracción. III y diferido por reglas de la miscelánea a enero de 2015).
4. Las revisiones electrónicas (Arts. 53-B y 53-C del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1 de enero de 2014, conforme al Art. 1 transitorio de la reforma 2014 al CFF y diferido por reglas de la miscelánea a enero de 2015).

Actualmente la autoridad pretende reducir el tiempo que actualmente consume en las revisiones a los contribuyentes, y que de acuerdo a la exposición de motivos de

la reforma al CFF actualmente es de un tiempo promedio de 325 días, para que con las revisiones electrónicas el plazo se reduzca a un máximo de 3 meses.

Ampliar el número de contribuyentes revisados, mismos que de acuerdo a la citada exposición de motivos actualmente es apenas del 0.6% del universo de contribuyentes.

b) Bases teóricas

Artículos relacionados:

- Artículo 28 CFF. -Contabilidad
- Artículo 29 CFF. -Comprobantes fiscales.
- Artículo 17-K del CFF. - Buzón Tributario
- Segundo Transitorio Fracción VII del Decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF
- Artículo 134 del CFF. - Como deben realizarse las notificaciones.
- Artículo 38 del CFF. -Requisitos de los actos administrativos.
- Artículo 16 CPEUM. Garantía de Legalidad
- Artículo 14 CPEUM. Garantía de Audiencia
- Artículo 42 CFF. -Facultades de la autoridad fiscal
- Artículo 53-B CFF. -Revisiones Electrónicas
- Artículo 69-C CFF. - Acuerdos conclusivos.

c) Términos básicos

- Contribuyente
- Servicio de Administración Tributaria
- Documentos digitales
- Contabilidad electrónica
- Buzón tributario
- Facultades de la autoridad
- Inconstitucional
- Notificación
- Revisión electrónica

Resumen capitular:

Capítulo I

De acuerdo al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), una de las obligaciones de los contribuyentes es la autodeterminación de sus impuestos, sin embargo corresponde a la autoridad la heterodeterminación de los mismos, es decir la aplicación de sus facultades de comprobación para la revisión en el cálculo, por lo cual en el primer capítulo se analizaron los diferentes tipos de revisiones que pueden llevar a cabo las autoridades fiscales, cuando son aplicables y cuál será el alcance de cada una ellas desde el momento que son notificadas al contribuyente hasta los plazos con los que cuenta la autoridad para terminar con cada una de ellas.

En este capítulo los tipos de revisiones que se analizaron fueron las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete y las revisiones electrónicas haciendo mayor detalle en estas últimas debido a las controversias que se han generado en cuanto a su aplicación y los resultados que pretende obtener la autoridad tomando como base la información que obra en su poder como son los comprobantes fiscales digitales por internet, las declaraciones anuales y mensuales de los contribuyentes, contabilidad electrónica, información bancaria, información proporcionada por otras autoridades fiscales, etc.

Capítulo II

En este capítulo se analizaron los diferentes requisitos que deben cumplir todos los actos administrativos que llevan a cabo las autoridades fiscales principalmente los requisitos de existencia y validez contenidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, así como la integración de cada uno de ellos. También se analizaron algunos artículos de la constitución con el fin de determinar si las presunciones y estimaciones que realiza la autoridad están debidamente fundadas y cuentan con la materialidad necesaria para llevarse a cabo.

Una vez definidos los requisitos se realiza una confrontación con las revisiones electrónicas de tal forma que se formularon diversos cuestionamientos que servirán como base para demostrar la hipótesis inicialmente planteada.

Capítulo III

Este capítulo está enfocado a dar respuesta a los cuestionamientos plantados en el segundo capítulo con el propósito de demostrar que las revisiones electrónicas carecen de elementos suficientes y además que no existe una seguridad jurídica al método o procedimiento seguido por las autoridades fiscales para determinar la omisión de las contribuciones.

En este capítulo se presentan algunos ejemplos en donde se muestra la falta de análisis de las autoridades fiscales al determinar créditos inexistentes que no son aplicables debido a la naturaleza de la operación.

Por último, se señalan las conclusiones al tema y se hacen comentarios sobre el análisis desarrollado en la investigación.

Programa de trabajo (cronograma):

<u>ACTIVIDADES</u>	<u>1 mes</u>	<u>2 mes</u>	<u>3 mes</u>	<u>4 mes</u>
Planteamiento del problema	X			
Hipótesis	X			
Elaboración del marco teórico	X			
Identificación de los artículos y palabras clave relacionados	X			
Objetivos específicos	X			
Objetivo general	X			
Recolección y análisis de datos		X		
Desarrollo del capítulo I		X		
Desarrollo del capítulo II			X	
Desarrollo del capítulo III				X
Conclusiones				X
Ejemplos				X
Fuentes de información				X

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	II
Capítulo 1. Facultades de comprobación a las obligaciones fiscales	1
1.1.- Definición de facultad	1
1.2.- Facultades de las autoridades fiscales	1
1.3.- Notificación de los actos administrativos	2
1.3.1.- Buzón tributario.....	2
1.3.1.1.- Plazos	3
1.3.1.2.- Notificación que tiene lugar mediante buzón tributario	3
1.4.- Derechos que debe otorgar la autoridad a los contribuyentes cuando ejerce sus facultades de comprobación	3
1.5.-Revisión de gabinete	4
1.6.-Visitas domiciliarias	6
1.7. Revisiones Electrónicas	7
1.7.1.- Información en poder de las autoridades fiscales	11
1.7.1.1.- Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.....	11
1.7.1.2.- Declaraciones informativas y anuales	12
1.7.1.3.- Contabilidad electrónica	12
1.7.1.4.- Información bancaria	12
1.7.1.5.- Información proporcionada por otras autoridades fiscales	13
1.7.1.6.- Información derivada del intercambio de información con otros países.....	13
Capítulo 2. Requisitos de existencia, validez y constitucionalidad de los actos administrativos	14
2.1 Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación (CFF)	14
2.1.1. Requisitos de existencia de los actos administrativos	15
2.1.1.1. Mandamiento escrito.....	15
2.1.1.2. Autoridad competente	15
2.1.2. Requisitos de validez de los actos administrativos.....	16
2.1.2.1. Lugar y fecha de emisión.....	16
2.1.2.2. Fundado, motivado y expresar el objeto o propósito que se trate.....	16

2.1.2.3. Identificación del contribuyente, y firma del funcionario competente...	18
2.1.3. Forma y fondo de los actos administrativos.....	18
2.2. Artículo 16 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	19
2.2.1. Condición y excepción en el esquema del texto del artículo 16 constitucional	19
2.3. Artículo 14 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	19
2.4. Requisitos de validez, existencia y constitucionalidad vs revisiones electrónicas	20
2.5. Garantía de audiencia vs revisiones electrónicas	21
2.6. Exposición de motivos del CFF para el ejercicio 2016.....	22
2.7. Cuestionamientos sobre la existencia y constitucionalidad de las revisiones electrónicas	22
Capítulo 3. Inconstitucionalidad de las revisiones electrónicas	25
3.1. Análisis a los cuestionamientos sobre la existencia y constitucionalidad de las revisiones electrónicas	25
3.2. Ejemplos de Improcedencia de la revisión electrónica	31
3.3. Conclusiones	32
BIBLIOGRAFÍA	III

INTRODUCCIÓN

“La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en la fracción IV del artículo 31, claramente establece que todos los ciudadanos estamos obligados a contribuir al gasto público de la manera equitativa y proporcional, tanto de la federación como de los estados y municipios.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ocasiones, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV de nuestra CPEUM, radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada real y efectiva.”¹

Debe considerarse que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, quien, además, conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Por ende, la autodeterminación de las contribuciones corresponde a cada uno de los contribuyentes como modalidad del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues son ellos quienes conocen sus ingresos, utilidades, rendimientos etcétera y quienes pueden determinar su capacidad contributiva al gasto público.

Por consiguiente, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente “violenta” el principio de buena fe, y como resultado de ello, la autoridad no está en aptitud para conocer con veracidad las operaciones por él realizadas.

En este sentido el cumplimiento de las obligaciones fiscales ha ido cambiando a lo largo de los años adecuándose a los requisitos de las autoridades fiscales y a los formatos electrónicos. Por ejemplo, en agosto del 2002 se realiza la sucesión a un Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos (NEPE) para la presentación de contribuciones provisionales, posteriormente en el mes de marzo del 2003 las declaraciones anuales de personas morales fueron presentadas a través del formato Documentos Electrónicos Múltiples (DEM), en 2006 se obliga a los contribuyentes al cambio del sistema NEPE al esquema denominado Declaraciones y Pagos el cual entra efectivamente en operación hasta 2012.

Este desarrollo tecnológico se ha implementado para facilitar y agilizar los procesos desarrollados por las autoridades fiscales con el fin de allegarse de la mayor

¹ Chavarría Orozco, Miriam Eugenia, *“Revisiones electrónicas: Inconstitucionalidad de las resoluciones de liquidación provisional”*, Thomson Reuters, Vol. V número 59, agosto 2015.

información posible y que la relación con los contribuyentes sea lo más transparente posible.

En México, la introducción de planes, estrategias y líneas de acción en materia de gobierno electrónico o digital se dieron en 2000. Como parte de los trabajos para modernizar la administración pública, Vicente Fox baso su plan en el uso de las Tecnologías para la Información y la Comunicación (tecnologías necesarias para gestionar y administrar la información.²

El desarrollo del gobierno electrónico debe asumirse como un proceso evolutivo que comprende al menos cuatro fases:³

Información: El gobierno debe estar presente en la red, proyectando al público información relevante.

Interacción: La gente puede hacer preguntas vía mail o utilizar herramientas de búsqueda o se pueden descargar formatos o documentos.

A pesar de que gran parte del proceso se lleva a cabo en línea, al final se tiene que ir a la oficina a realizar algún pago o firmar documentos.

Transacción: La totalidad de las transacciones puede hacerse sin ir a una oficina incluyendo pagos y firmas.

Transformación: Todos los sistemas de información están integrados y son públicos. La finalidad es contar con un solo punto de contacto para todos los servicios.

Otro cambio importante se da en 2014 mediante la adopción de la contabilidad electrónica, la cual permite a las autoridades fiscales allegarse de información sobre todas las operaciones realizadas por las personas físicas y morales.

En Chile, por ejemplo, en el 2011 la autoridad fiscalizadora de este país (Servicio de Impuestos Internos), ya establecía las normas y procedimientos de operación de la contabilidad electrónica con el fin de que el contribuyente confeccioné y envíe anualmente a la entidad fiscalizadora la relación entre las cuentas de su propio plan de cuentas y las definidas por el Servicio de Impuestos Internos.

Acompañado al entorno electrónico del que México está siendo parte la reforma fiscal para 2014, trajo consigo un nuevo esquema que consiste en facultar a las

² Hernández Yescas, Miguel Ángel, *Estudio Práctico de la Contabilidad Electrónica*, México, Ed. ISEF, 2015, p 35.

³ Garther Group 2000, *Modelo de fases de gobierno electrónico, Gobierno electrónico en México*, junio 2012, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C., documento de trabajo N. 433.

autoridades fiscales para realizar revisiones fiscales electrónicas a los contribuyentes, con la finalidad de revisar el cumplimiento de sus obligaciones a partir de la información y documentación que obre en su poder

Con este tipo de revisiones la autoridad pretende reducir el tiempo que actualmente consume en las revisiones a los contribuyentes, y que de acuerdo a la exposición de motivos de la reforma al CFF es de un tiempo aproximado a un año, para que con las revisiones electrónicas el plazo se reduzca a un máximo de 3 meses.

Se busca además ampliar el número de contribuyentes revisados, mismos que de acuerdo a la citada exposición es apenas del 0.6% del universo de contribuyentes.

Sin embargo, en la fiscalización por medios electrónicos no se realiza un acto de notificación o de molestia sobre el objeto o propósito que se pretende alcanzar con la revisión, por lo cual se violan algunos de los requisitos de forma y de fondo que deben cumplir todos los actos administrativos en base al Código Fiscal de la Federación y no se cumple con el acto de molestia establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y es que el primer contacto que tiene la autoridad con el contribuyente es una resolución provisional sobre los hechos que deriven la omisión de contribuciones o aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades. En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

A través de esta investigación se busca dar una respuesta sobre si efectivamente la autoridad cuenta con los recursos y capacidad necesaria para llevar a cabo una revisión electrónica sin caer en irregularidades.

En el primer capítulo se abordan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los diferentes tipos de revisiones que existen, cuando son aplicables y que alcance se le puede dar a cada uno de ellos.

En el segundo capítulo analizaremos los requisitos de forma y de fondo que deben cumplir los actos administrativos y compararlos con otras disposiciones aplicables a las revisiones electrónicas.

Por ultimo en el tercer capítulo se dará respuesta a las interrogantes y se definirá si las revisiones electrónicas carecen de los elementos necesarios o no, para ser consideradas como constitucionales.

Capítulo 1

FACULTADES DE COMPROBACIÓN A LAS OBLIGACIONES FISCALES.

1.1.- Definición de facultad

La autoridad es el órgano, investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño conjunto o separado, produce una creación, una extinción de situaciones en general, jurídicas o fácticas, dadas dentro del estado, o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa.

La facultad muestra claramente una función esencial de todo orden jurídico: la función de atribución o facultamiento de poderes, necesarios para la creación de todo orden jurídico. En derecho la noción de facultad es identificada con la capacidad.⁴

1.2.- Facultades de las autoridades fiscales

La facultad por parte de la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal de los ciudadanos o contribuyentes, se encuentra contemplada por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

La fiscalización no únicamente se encuentra dirigida a los contribuyentes, sino que la autoridad fiscal cuenta con plenas facultades para verificar a los responsables solidarios, o incluso a los terceros relacionados con dichos contribuyentes.

Las principales facultades encaminadas a la determinación de créditos fiscales las encontramos en las fracciones II, III y IX del artículo 42 las cuales se citan a continuación.

Artículo 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, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

⁴ Tamayo, Rolando, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones

Dichas facultades se explicarán en los siguientes puntos de este capítulo porque es importante conocer en qué momento se inicia una revisión y los pasos que deben respetar los visitadores para no caer en irregularidades.

1.3.- Notificación de los actos administrativos

De acuerdo al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones, cuando se trate de requerimientos, citatorios, o solicitudes de información pueden realizarse personalmente, por correo certificado o a través del buzón tributario.

1.3.1.- Buzón Tributario

Es un servicio de comunicación en línea, para interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura.

El artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación señala que todas las personas físicas y morales inscritas al Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario ubicado en la página del Servicio de Administración Tributaria, donde la autoridad fiscal realizara la notificación de cualquier acto resolución administrativa que emita y donde los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisaran o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad.

¿Qué pasa si no activo buzón tributario?

Regla 2.2.7 RMF 2016

En términos del artículo 17-K, último párrafo del CFF, para elegir el mecanismo de comunicación los contribuyentes ingresarán al menos una dirección de correo electrónico y máximo cinco, a los cuales, una vez confirmado que cumplieron con la comprobación de autenticidad y correcto funcionamiento, serán enviados los avisos de nuevas notificaciones.

En los casos en que los contribuyentes que no elijan el mecanismo de comunicación a que se refiere el párrafo anterior y por ello, no sea posible llevar a cabo la notificación a través de buzón tributario, se actualizará el supuesto de oposición a la diligencia de notificación en términos del artículo 134, fracción III del CFF.

En este último caso al ser imposible la notificación a través del buzón tributario la autoridad realizara dicha notificación a través de estrados.

1.3.1.1.- Plazos

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas en la fecha y hora en que el contribuyente abra el documento pendiente de notificar.

Sin embargo, es importante recalcar que, si el contribuyente no abre los documentos pendientes de notificación en un periodo de tres días, al cuarto día se entenderá como notificado.

1.3.1.2.- Notificaciones que tienen lugar mediante buzón tributario

- Cualquier acto recurrible art. 18 CFF.
- Las operaciones simuladas o inexistentes.
- Resoluciones recaídas a las solicitudes de devolución art. 22 CFF.
- Aseguramiento precautorio.

1.4.- Derechos que debe otorgar la autoridad a los contribuyentes cuando ejerce sus facultades de comprobación

- Informar de los derechos y obligaciones al inicio de los actos de comprobación.
- Entregar Carta los de Derechos del Contribuyente Auditado.
- Permitir la corrección de la situación fiscal en las distintas contribuciones a través de declaraciones normales o complementarias.
- Dar por concluida la visita domiciliaria o la revisión cuando la autoridad determine que se han corregido todas las obligaciones siempre que hayan transcurrido al menos tres meses a partir del inicio de la visita o revisión. Esto se te dará a conocer mediante un oficio.
- Cuando se corrija la situación fiscal después de que concluya la visita o revisión y las autoridades verifiquen que se ha cumplido con todas las obligaciones se entregara un oficio dentro del mes siguiente a partir de que la autoridad haya recibido la declaración de corrección fiscal.
- Cuando no se corrija totalmente la situación fiscal, la autoridad emite una resolución en la que determina las contribuciones omitidas.
- Si se hace una auditoría (visita domiciliaria) o una revisión en la contabilidad y se pagan los adeudos después del inicio de visita o revisión, pero antes de que se notifique el acta final o el oficio de observaciones, la multa que se impondrán es de 20% de las contribuciones omitidas.
- Si se paga después de que se notifique el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la liquidación, se paga una multa de 30% de las contribuciones omitidas.
- Comunicar a los contribuyentes que pueden pagar a plazos, hasta en 36 parcialidades o de manera diferida sin exceder de 12 meses, las contribuciones o adeudos fiscales que se determinen siempre que se garantice el interés fiscal.

- Las autoridades fiscales tienen un plazo máximo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas cuando realicen visitas domiciliarias o revisiones fiscales.
- Cuando la autoridad determine contribuciones omitidas no puede volver a determinar cantidades adicionales con base en los mismos hechos. Podrá hacerlo sólo cuando se conozcan hechos diferentes. En este caso se emitirá una orden expresando los motivos de los nuevos conceptos a revisar.

1.5.- Revisión de Gabinete

La fracción II del artículo 42 del CFF faculta a las autoridades para realizar este tipo de revisiones.

El procedimiento para practicar una revisión de gabinete se encuentra en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

En resumen, es importante señalar que este tipo de revisiones se lleva a través de oficios en los cuales las autoridades fiscales asentaran los hechos u omisiones que se detecten durante la revisión.

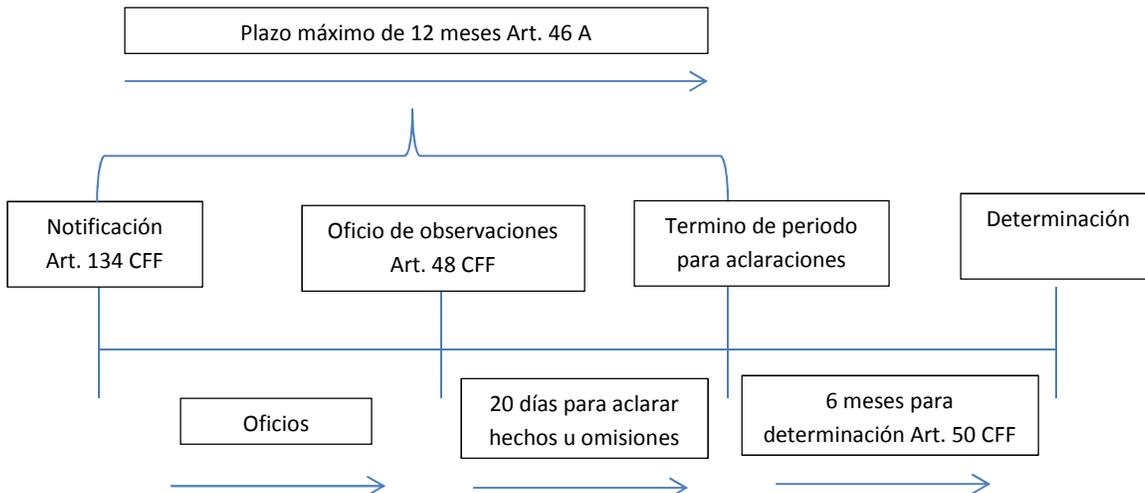
El último oficio presentado por las autoridades será un oficio de observaciones donde se hará constar el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes o de los responsables solidarios.

Una vez notificado el oficio de observaciones el contribuyente contará con un plazo de veinte días para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en tal oficio.

Terminado el plazo para que el contribuyente desvirtuó los hechos u omisiones, la autoridad determinará las contribuciones omitidas y las notificará personalmente al contribuyente o por medio de buzón tributario dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el oficio de observaciones esto en base a lo señalado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo.

Es importante señalar que en base al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación se les otorgará a las autoridades fiscales un plazo máximo de doce meses contados a partir de la notificación para concluir la revisión de gabinete.

La revisión de gabinete podrá ejemplificarse de la siguiente manera.



Una vez concluidos los plazos y notificada la determinación al contribuyente, este podrá garantizar el crédito fiscal en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación o bien interponer los medios de defensa.

1.6.- Visitas Domiciliarias

La fracción III del artículo 42 del CFF faculta a las autoridades para realizar este tipo de revisiones.

El procedimiento para practicar una visita domiciliaria se encuentra fundamentado en los artículos 43, 44, 45, 46, 46-A y 47 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

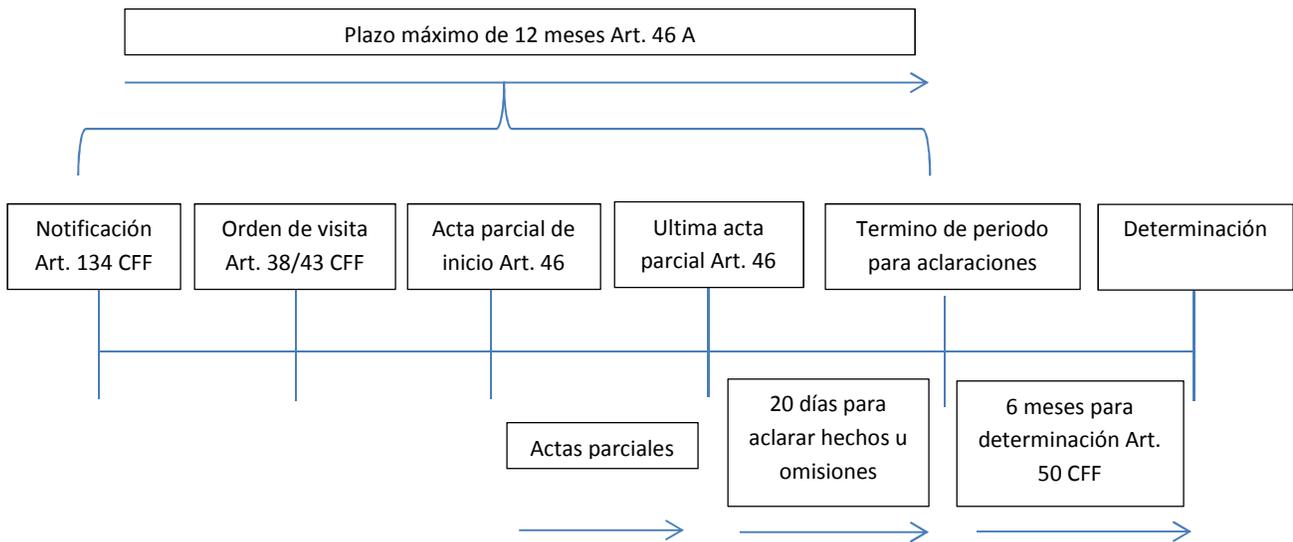
En resumen, el desarrollo de las visitas domiciliarias se llevará a cabo a través de actas donde los visitadores asentaran los hechos u omisiones que se identifiquen durante el desarrollo de la visita.

Una vez asentada el acta final no será posible levantar actas complementarias (sin que exista una nueva orden de visita), y el contribuyente contará con un plazo de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el acta final.

Terminado el plazo de 20 días al que tiene derecho el contribuyente la autoridad determinara las contribuciones omitidas y las notificara personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario en un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final esto en base a lo señalado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo.

Es importante señalar que en base al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación se les otorgara a las autoridades fiscales un plazo máximo de doce meses contados a partir de la notificación para concluir la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria podrá ejemplificarse de la siguiente manera.



Una vez concluidos los plazos y notificada la determinación al contribuyente, este podrá garantizar el crédito fiscal en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación o bien interponer los medios de defensa.

1.7.- Revisiones Electrónicas

La fracción IX del artículo 42 del CFF faculta a las autoridades para realizar este tipo de revisiones.

El procedimiento para practicar una revisión electrónica se encuentra en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se cita a continuación derivado de su importancia para esta investigación.

El artículo aquí plasmado es aquel que estuvo vigente hasta el año 2015 y que dio nacimiento a este tipo de revisiones, sin embargo, debo señalar que más adelante se mencionaran las reformas y adecuaciones que se realizaron a este artículo en el año 2016 buscando subsanar sus principales errores.

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, **las autoridades fiscales darán a conocer los hechos** que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, **a través de una resolución provisional** que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince días siguientes a la notificación de

la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte la preliquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.

Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Como puede advertirse en este tipo de revisiones en caso de existir diferencias a su arbitraria consideración de la autoridad, surgen las resoluciones de liquidación provisional derivado de la información y documentación que obre en poder y la calificación de hechos u omisiones que lleva a cabo.

Es importante considerar que si se opta por corregir la situación fiscal se tendrá derecho a gozar de una multa del 20 % sobre las contribuciones omitidas y no del 55% al 75% de las contribuciones omitidas como lo señala el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

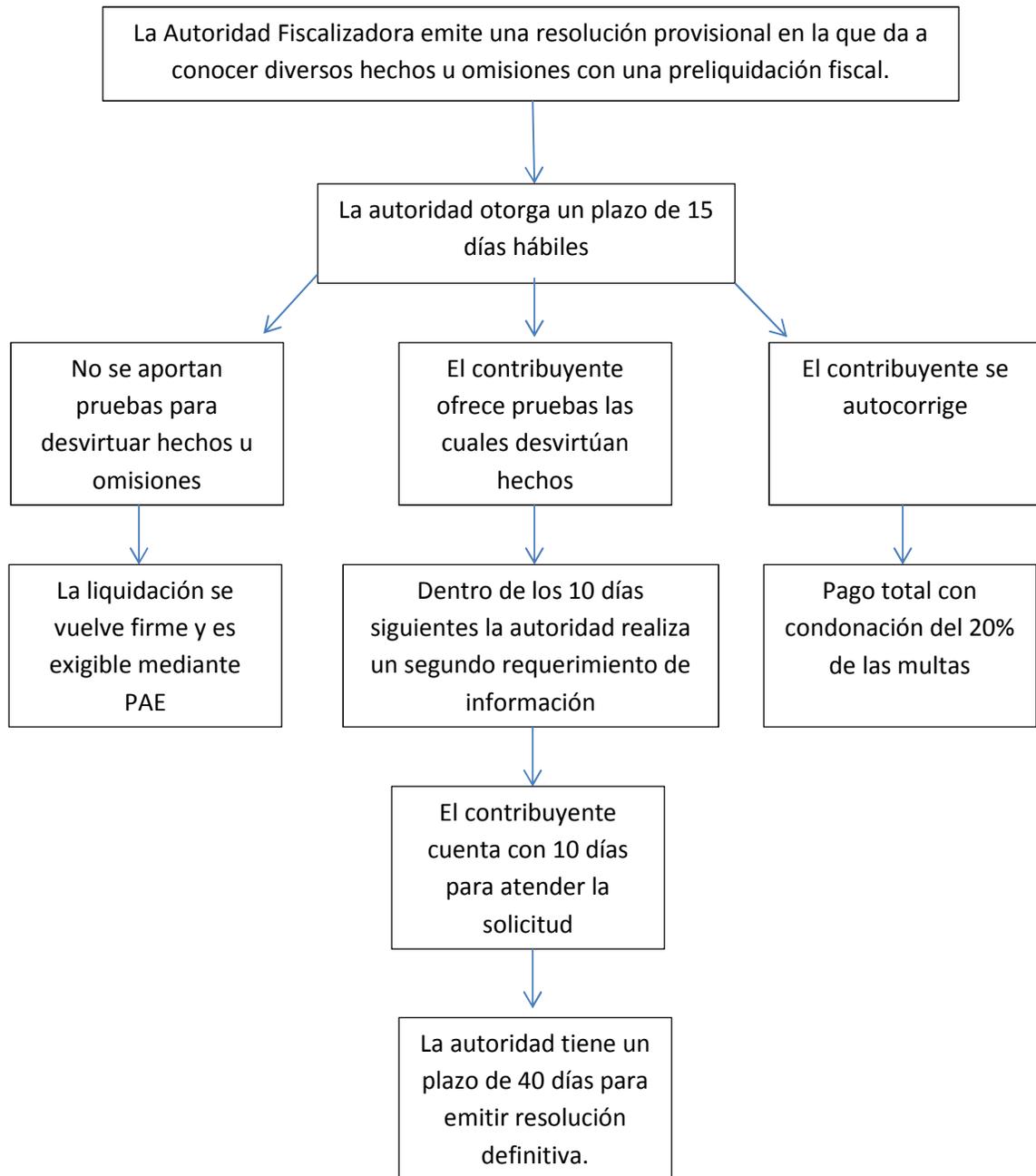
En resumen, una vez recibida la información presentada por el contribuyente la autoridad deberá valorar si las pruebas ofrecidas son suficientes para desvirtuar las observaciones formuladas o bien si es necesario identificar elementos adicionales para lo cual, podrá emitir un segundo requerimiento de información dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a aquel en que haya recibido las pruebas.

El contribuyente contará con un plazo de 10 días para atender al segundo requerimiento formulado por la autoridad y en el caso de los terceros relacionados el plazo será de 15 días de acuerdo al artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, y en caso de que este último no conteste dicho requerimiento, la revisión se suspenderá sin que el plazo desde la solicitud de información y hasta a aquel en el que el tercero conteste sea mayor a 6 meses.

Una vez recabada la información correspondiente y terminados los plazos señalados en el párrafo anterior la autoridad contara con un plazo de 40 días hábiles para emitir y notificar la resolución correspondiente.

Es importante señalar que las reformas realizadas a este artículo en el año 2016 no modifican el procedimiento ni la esencia del mismo si no que tienen relación con un oficio de preliquidación el cual ira acompañado a la resolución provisional.

La revisión electrónica podrá ejemplificarse de la siguiente manera.



Es claro que, dada la naturaleza y características de este tipo de procedimientos, será sumamente importante que la autoridad no pretenda formular requerimientos genéricos, sino concretos y puntuales, a fin de que el contribuyente realmente cuente con la oportunidad de desvirtuar las observaciones de la autoridad.

1.7.1- Información en poder de las autoridades fiscales

Derivado de la nueva relación a través de medios electrónicos entre los contribuyentes y las autoridades fiscales los documentos en poder de la autoridad son los siguientes:

- ✚ Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI).
- ✚ Declaraciones informativas y declaraciones anuales.
- ✚ Contabilidad electrónica
- ✚ Información Bancaria
- ✚ Información proporcionada por otras autoridades fiscales
- ✚ Información derivada del intercambio de información con otros países.

1.7.1.1- Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)

La obligación de expedir comprobantes fiscales se encuentra fundamentada en el artículo 29 del CFF.

El uso de comprobantes fiscales digitales por internet se encuentra vigente en México desde enero de 2011, sin embargo, fue hasta el año 2014 cuando se eliminó cualquier otro medio de comprobante y se unificó el uso de CFDI.

Las características principales de los CFDI son:

Integridad: La información contenida en un CFDI no puede manipularse ni modificarse sin que se detecte.

Autenticidad: La identidad del emisor del comprobante puede verificarse a través de su Certificado de Sello Digital.

Único: Cada CFDI lleva registrado un identificador único otorgado por un PAC (Proveedor Autorizado de Certificación que lo convierte en único ante su destinatario y ante la Administración Tributaria.

Verificable: La persona que emite un CFDI no podrá negar haberlo hecho

Es importante considerar que estos documentos quedan en poder de las autoridades fiscales por lo establecido en la fracción IV del artículo 29, debemos entender que en el momento que se remite un comprobante a la autoridad fiscal antes de su emisión para su aprobación dicho acto queda registrado en los controles de la autoridad.

1.7.1.2- Declaraciones informativas y declaraciones anuales

Derivado de los cambios electrónicos las autoridades fiscales han adaptado sus formatos correspondientes a declaraciones para que estos se presenten a través de los medios electrónicos que pone a disposición de los contribuyentes por lo cual, toda la información es recibida directamente a su sistema lo que le permite realizar cruces de información más eficientes.

1.7.1.3- Contabilidad electrónica

“La reforma hacendaria de 2014 marco un cambio importante en la dinámica fiscal-formal que se dio para los contribuyentes, consistente en enviar la contabilidad mediante buzón tributario al Servicio de Administración Tributaria, que tuvo su origen en el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el cual, después de la reforma señalo:”⁵

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I.

IV. Ingresaran de forma mensual su información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

La contabilidad electrónica no es más que la automatización de los procesos, es decir realizar los registros y asientos contables de la misma forma en que se han llevado, pero a través de medios electrónicos con la obligación de enviar dicha información mensualmente a las autoridades fiscales.

Las disposiciones fiscales desde el año 2014 incluyen conceptos que buscan dar facilidad a las revisiones que realiza el SAT, para sustituirlas por procesos automatizados con objeto de hacer eficiente la recaudación y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁶

1.7.1.4- Información Bancaria

Esta información obra en poder de la autoridad gracias a la obligación de las instituciones que componen el sistema financiero de enviar de forma anual a más

⁵ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, 1ª edición, México, Ed. Thomson Reuters, 2015, p. 274.

⁶ Hernández Yescas, Miguel Ángel, *Estudio Práctico de la Contabilidad Electrónica*, México, Ed. ISEF, 2015, p. 57.

tardar el 15 de febrero información sobre el nombre, RFC, domicilio del contribuyente de que se trate e información sobre los intereses nominales y reales.

Esta obligación se encuentra fundada en el artículo 55 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.7.1.5- Información proporcionada por otras autoridades fiscales

Cuando alguna autoridad fiscal realice sus facultades de comprobación y derivado de ello obtenga datos que considere importantes podrá informarlo a otras autoridades quienes podrán utilizar dicha información para motivar sus resoluciones siempre y cuando sea competente en materia de contribuciones federales.

Este intercambio de información entre autoridades fiscales se encuentra regulado en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

1.7.1.6- Información derivada del intercambio de información con otros países.

México es miembro de muchos organismos internacionales y ha celebrado diversos tratados para el intercambio de información con el fin de identificar aquellos ingresos que no están pagando el impuesto que les corresponde en territorio nacional.

Un claro ejemplo de este intercambio de información es el acuerdo FATCA firmado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (México) y el Departamento del Tesoro (Estados Unidos) el 19 de noviembre de 2012 y publicado el 21 de agosto 2014 en el Diario Oficial de la Federación. Con la firma de este acuerdo las Instituciones Financieras identificarán, clasificarán y reportarán las cuentas de clientes con obligaciones fiscales.

Como pudimos observar en este capítulo las autoridades fiscales han ido desarrollando sus mecanismos de revisión con el apoyo de los medios electrónicos y de toda la información en su poder que obtienen de los propios contribuyentes o de terceros, sin embargo, ahora es importante analizar si estos cambios en formatos, procedimientos, avisos, etcétera, están cumpliendo con las formalidades necesarias para no caer en la incompetencia de la autoridad o en actos inconstitucionales.

Por lo que en el siguiente capítulo analizaremos los requisitos de existencia y de validez de todo acto administrativo y poder cuestionarnos sobre la competencia y constitucionalidad de las revisiones electrónicas.

Capítulo 2

REQUISITOS DE EXISTENCIA, VALIDEZ Y CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

2.1.- Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación

Dentro de la relación jurídica que existe entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, los actos administrativos deben notificarse y deben cumplir con ciertos requisitos de existencia y validez con el fin de que los contribuyentes atiendan a ellos.

En el Código Fiscal de la Federación el artículo 38 el cual se cita a continuación, hará mención a estos requisitos los cuales analizaremos con el fin de comprobar si se cumple con cada uno de ellos en el procedimiento de revisiones electrónicas.

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Un acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de la autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara, o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.⁷

⁷ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

Los actos administrativos requieren cumplir con los elementos de existencia y requisitos de validez para tener su reconocimiento legal. La ausencia de algún elemento esencial del acto administrativo trae como consecuencia su inexistencia, la falta de algún requisito de validez, origina la nulidad del acto.

2.1.1. Requisito de existencia de los actos administrativos.

Al hablar de los elementos de existencia nos referimos a aquellos sin los cuales no se podría concebir dicho acto, es decir, se trata de piezas que resultan ser fundamentales para el nacimiento del mismo y que a falta de estos, dicho acto no formaría parte del entorno jurídico.

Los requisitos de existencia los encontramos en las fracciones I y II del artículo 38 del CFF, los cuales hacen mención al mandamiento escrito y a la autoridad competente.

2.1.1.1. Mandamiento escrito.

Un mandamiento escrito es el documento impreso o digital que las autoridades fiscales entregan a los contribuyentes para hacer de su conocimiento el inicio de cualquier acto administrativo.

El artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos otorga el derecho de petición, mediante el cual en cualquier momento podremos solicitar a la autoridad nos brinde información que consideremos oportuna, siempre que esta se formule por escrito y de manera pacífica y respetuosa.

Como contribuyentes es importante conocer que en términos del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, si un servidor público ordena o practica una visita domiciliaria, o un embargo y no hizo entrega del mandamiento escrito, estaría incurriendo en un delito fiscal y el acto administrativo no surtiría ningún efecto.

2.1.1.2. Autoridad competente

La autoridad competente es el titular de un oficio de gobierno que goza de la competencia necesaria para una determinada actuación jurídica pública, que implica generalmente el ejercicio de la potestad.

Para que una autoridad se considere competente, esta deberá cumplir en el ámbito temporal, territorial y material.

Ámbito temporal (competencia temporal). Consiste en que la autoridad cuente con facultades dentro de un espacio de tiempo determinado y que tal facultad se encuentre vigente en el momento de actuación por parte de la autoridad fiscal.

Ámbito territorial (competencia territorial). Consiste en que la autoridad fiscal se encuentre facultada a través de alguna disposición legal para actuar en un espacio territorial determinado.

Ámbito material (competencia material). Consiste en que la autoridad fiscal se encuentre facultada a realizar una actuación específica y que tal actuación corresponda específicamente a la materia para la cual está facultada.

Como ocurre con las diversas unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, pues cada una de las áreas está facultada para actuar sobre una materia determinada.

2.1.2. Requisito de validez de los actos administrativos.

Los elementos de validez son aquellos requerimientos que hacen posible que el acto nazca de manera perfecta en el mundo del derecho y que como consecuencia de esto pueda producir plenamente sus efectos. Dichos requisitos resultan ser primordiales pues de lo contrario la nulidad del acto podría ser invocada por el interesado y declarada por el tribunal.

Los requisitos de validez los encontramos en las fracciones III, IV y V del artículo 38 del CFF, los cuales hacen mención al lugar y fecha de emisión, al objeto o propósito del acto y a la identificación del contribuyente y firma del funcionario.

2.1.2.1. Lugar y fecha de emisión.

Artículo 39.- Toda notificación deberá efectuarse en el plazo máximo de diez días, a partir de la emisión de la resolución o acto que se notifique, y deberá contener el texto íntegro del acto, así como el fundamento legal en que se apoye con la indicación si es o no definitivo en la vía administrativa, y en su caso, la expresión del recurso administrativo que contra la misma proceda, órgano ante el cual hubiera de presentarse y plazo para su interposición.

Para este punto me permito citar el artículo 39 de la Ley de Procedimiento Administrativo, porque este es un factor muy recurrente que no cumplen las autoridades fiscales, porque en este se establece que el plazo máximo para la notificación son 10 días a partir de la emisión de la resolución o acto que se vaya a notificar.

2.1.2.2. Fundado, motivado y expresar el objeto o propósito que se trate.

Este requisito de validez va relacionado con la garantía de fundamentación y motivación establecida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La doctrina la ha denominado como la garantía de legalidad, conforme a la cual todos los actos de autoridad deben estar debidamente fundados y motivados.

En efecto, la fórmula jurídica de fundamentación y motivación, implica un razonamiento o silogismo lógico jurídico, consistente en una adecuación real de los hechos generadores del acto y la norma jurídica aplicada a los mismos.⁸

Sobre este particular, el Poder Judicial de la Federación ha establecido los siguientes criterios jurisprudenciales:

Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2005777	4 de 63
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 3, febrero de 2014, Tomo III	Pag. 2241	Tesis Aislada(Constitucional)	

SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO.

Se advierte una definición clara del contenido del derecho humano a la seguridad jurídica, imbuído en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse. En este contexto, de conformidad con el precepto citado, el primer requisito que deben cumplir los actos de molestia es el de constar por escrito, que tiene como propósito que el ciudadano pueda constatar el cumplimiento de los restantes, esto es, que provienen de autoridad competente y que se encuentre debidamente fundado y motivado. A su vez, el elemento relativo a que el acto provenga de autoridad competente, es reflejo de la adopción en el orden nacional de otra garantía primigenia del derecho a la seguridad, denominada principio de legalidad, conforme al cual, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual expresamente les facultan las leyes, en el entendido de que la ley es la manifestación de la voluntad general soberana y, finalmente, en cuanto a fundar y motivar, la referida Segunda Sala del Alto Tribunal definió, desde la Séptima Época, según consta en su tesis 260, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Materia Común, Primera Parte, página 175, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", que por lo primero se entiende que ha de expresarse con exactitud en el acto de molestia el precepto legal aplicable al caso y, por motivar, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión, siendo necesario,

⁸ <http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin06.pdf>

además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, lo cual tiene como propósito primordial, confirmar que al conocer el destinatario del acto el marco normativo en que el acto de molestia surge y las razones de hecho consideradas para emitirlo, pueda ejercer una defensa adecuada ante el mismo.

En resumen, se señala que para que un acto administrativo se considere fundado y motivado debe respetar la garantía de legalidad es decir contener un mandamiento escrito a través del cual pueda darse una seguridad jurídica al contribuyente que la autoridad que está promoviendo el acto de molestia es realmente una autoridad competente.

2.1.2.3. Identificación del contribuyente, y firma del funcionario competente.

Es importante considerar que la incompetencia de un funcionario es una de las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas, como lo señala el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso y Administrativo en su fracción I, por lo cual es importante verificar esta información en cualquier acto administrativo y en caso de supletoriedad de los funcionarios deberá asentarse el nombre del funcionario que inicia el procedimiento y el nombre de quien continuara con el mismo.

2.1.3. Forma y Fondo de los actos administrativos.

Una vez analizadas los requisitos de las fracciones del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, es importante mencionar que estos a su vez se dividen en requisitos de forma y fondo.

Los primeros se refieren a errores que pudieran tener las resoluciones que se notifican, por lo cual la autoridad puede reparar el procedimiento y emitir una nueva resolución donde se corrijan dichos errores.

Por ejemplo, la falta de fundamentación y motivación señalada en la fracción IV Del artículo 38 CFF, a través de una nulidad para efectos mediante la cual se repite el acto señalando la fundamentación faltante.

Los requisitos de fondo se refieren a la indebida fundamentación y motivación en los recursos administrativos, en estos casos las autoridades ya no podrán corregir el acto por que se considerara una nulidad lisa y llana como lo señala el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo.

Quando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

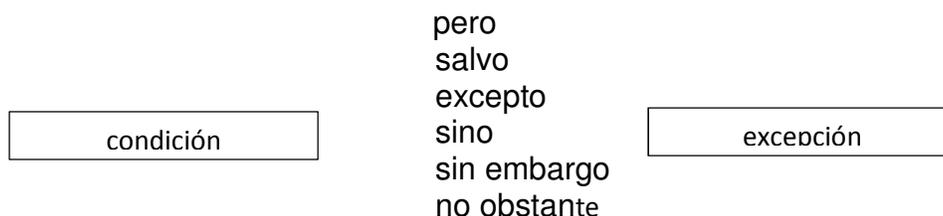
2.2. Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

Respecto a los requisitos de constitucionalidad que deben cumplir las autoridades fiscales volvemos a citar el mandamiento escrito, así como la necesidad de que un acto funde y motive la causa legal del procedimiento, dichos requisitos se encuentran en el artículo 16 de la CPEUM en su primer párrafo.

2.2.1. Condición y excepción en el esquema del texto del artículo 16 constitucional.

“La norma expresa diversos niveles de lenguaje cuyo uso disloca la realidad que pretende regular con ayuda de palabras de disociación comúnmente utilizadas por el legislador como “pero”, “sin embargo”, “excepto”, “salvo”, “sino”, u otro similar:

Esquema del texto de ley



En donde el texto normativo se interrumpe por la palabra de disociación, para dar pauta a excepciones que bajo uso constante dejan a tras la condición.

Por ejemplo:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, **sino** en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento

Cuya condición es la no molestia al particular y la excepción surge con el mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa lo que llevado a la práctica”.⁹

2.3. Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

En este artículo podemos hablar de la garantía del debido proceso legal, en la parte relativa a que los juicios deben llevarse a cabo ante autoridad competente, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento. Implica

⁹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, 1ª edición, México, Ed. Thomson Reuters, 2015, pp. 21-22.

necesariamente que los procedimientos jurisdiccionales seguidos ante las autoridades respectivas, se tramiten conforme a las disposiciones procesales exactamente aplicables al caso concreto, pues de lo contrario se transgrede el derecho positivo y por ende, se actualiza la infracción a la garantía de que se trata.

La garantía de audiencia impide que las personas puedan ser privadas de sus derechos, sin un previo juicio en el que se les haya dado la oportunidad de defenderse.

2.4. Requisitos de existencia, validez y constitucionalidad vs revisiones electrónicas.

Una vez analizados los requisitos tanto del artículo 38 del CFF como el artículo 16 y 14 de la CPEUM, y retomando lo establecido en la fracción I del artículo 53-B del CFF

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, **las autoridades fiscales darán a conocer los hechos** que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, **a través de una resolución provisional** que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

Es posible observar que en ningún momento la autoridad presenta mandamiento escrito a los contribuyentes mediante el cual se notifique el inicio de una revisión electrónica, sin embargo, esto busco modificarse con la reforma al artículo en enero 2016.

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, **las autoridades fiscales darán a conocer los hechos** que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, **a través de una resolución provisional** a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

El oficio de preliquidación se considerará definitivo, solo en los supuestos de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal propuesto o bien, no ejerza el derecho a que se refiere la fracción II de este artículo o cuando ejerciéndolo, no logre desvirtuar los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional.

La SCJN ya ha definido en jurisprudencias que para que una orden de revisión cumpla con la debida fundamentación y motivación, deben expresarse datos como la documentación que se requiere, la facultad ejercida, la denominación de las contribuciones, el periodo a revisar, así como si se trata del contribuyente directo, responsable solidario o tercero relacionado.

Ahora la duda que debemos tener presente es, si al existir un mandamiento escrito la autoridad está cumpliendo con los demás requisitos de existencia y validez como lo son la debida fundamentación y motivación del acto o únicamente trato de darle formalidad sin importar el fondo del mismo, porque en mi opinión la prerrogativa descrita resulta violatoria de derechos fundamentales de los contribuyentes ya que se llevará a espaldas del contribuyente, pues no tendrá la certeza jurídica de que se le revisa ni de donde proviene la información que le revisan.

2.5. Garantía de audiencia vs revisiones electrónicas.

Tal y como lo señala el artículo 53-B Fracción IV en su segundo párrafo en caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones, la resolución provisional y, en su caso el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación si, y sólo si, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba, cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos, trasgrede el derecho de audiencia toda vez que la preliquidación constituye una propuesta de pago, no así un requerimiento de pago cuya inobservancia de lugar a la ejecución inmediata lo que priva al contribuyente de sus bienes y derechos sin antes darle la oportunidad de ofrecer el recurso de revocación los medios de prueba que, por cualquier circunstancia, no exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

Esto lo considero injusto porque, quizá el motivo por el cual no aportamos pruebas o no pudimos atender el requerimiento de la autoridad, pudieron ir relacionados con problemas tecnológicos o bien el requerimiento de la autoridad pudo ser tan extenso que no se puede agrupar y entregar la información en ese plazo.

2.6. Exposición de motivos del CFF para el ejercicio 2016.

Analizados los puntos anteriores es que la autoridad busco aclarar el procedimiento de las revisiones electrónicas para el año 2016 y el mandamiento escrito que se otorgara a los contribuyentes al inicio de una revisión electrónica, en la exposición de motivos para el código fiscal de la federación la cual se cita a continuación.

En la reforma de 2014, se implementó la facultad de las autoridades fiscales de realizar revisiones electrónicas, partiendo de la información y documentación que ya obra en poder de la autoridad. Dicha facultad de fiscalización electrónica se contempló para que se realizara por medio del buzón tributario.

No obstante que en la reforma antes aludida se estableció que la preliquidación sólo operaría en supuestos específicos y que, previamente debe existir la obligación de la autoridad de dar a conocer las omisiones detectadas al contribuyente, a efecto de aclarar interpretaciones diversas, se propone reformar el artículo 53-B, a efecto de dejar en claro que, desde el origen de la norma, la intención es que primero exista un comunicado de la autoridad al particular en donde se le dé a conocer los hechos observados y, en un acto diverso y sólo si se reúnen los requisitos de la propia norma, se brinde la facilidad de la preliquidación.

En ese sentido, se considera necesario aclarar que las revisiones electrónicas se inician con la notificación de una resolución provisional que dará a conocer las irregularidades o hechos que detectó la autoridad con la información que cuenta en su poder, a la cual podrá acompañarse un oficio de preliquidación en el que se propondrá al contribuyente el pago del crédito fiscal para el caso de que acepte o queden firmes las observaciones e irregularidades contenidas en la resolución provisional, salvaguardando en todo momento la garantía de audiencia de la que gozan los contribuyentes.

Sin embargo, es importante realizarnos diversos cuestionamientos sobre la exposición de motivos y los puntos que se pretenden aclarar para entender el objetivo que busca alcanzar la autoridad y la forma o procedimiento que desea implementar para conseguirlo.

2.7. Cuestionamientos sobre la existencia y constitucionalidad de las revisiones electrónicas.

Una vez analizado los requisitos de validez, existencia y constitucionalidad, es que surgen diversos cuestionamientos en cuanto a la naturaleza jurídica y funcionalidad de las revisiones electrónicas.

1.- ¿La resolución de liquidación provisional es un acto de molestia que cumple con los requisitos previstos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

- 2.- Al ser la resolución de liquidación provisional un acto de molestia, ¿este es un acto administrativo con carácter definitivo? ¿Por qué medios de defensa puede ser impugnado? Y ¿Cuándo?
- 3.- Al emitir e la resolución de liquidación provisional como una resolución presuntiva ficta ¿qué parámetros ocupa para su emisión? Es decir ¿cuáles son los criterios de razonabilidad para su establecimiento?
- 4.- Al emitirse la resolución de liquidación provisional y admitir las pruebas ofrecidas por los contribuyentes para desvirtuar los hechos consignados ¿cuáles son los límites que observa la autoridad fiscalizadora para su consideración? Es decir, ¿en qué casos tendrá por desvirtuados los hechos asignados en la misma?
- 5.- ¿Cómo es que una resolución de liquidación provisional atiende a la manifestación de la riqueza real y efectiva de los contribuyentes al ser emitida?
- 6.- Suponiendo que el contribuyente no desvirtúe la resolución de liquidación provisional esta se volverá definitiva y exigible conforme al PAE, ¿Se respetaran los parámetros establecidos en el artículo 65 del CFF?¹⁰
- 7.- ¿La autoridad puede revisar el mismo acto en repetidas ocasiones? ¿Sabemos que nos están revisando?
- 8.- ¿Es posible llevar a cabo un acuerdo conclusivo ante la presencia de una revisión electrónica?
- 9.- ¿La reforma al artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación en el ejercicio 2016 realmente viene a resolver la inconstitucionalidad de las revisiones electrónicas?
- 10.- Cuándo la autoridad está llevando a cabo sus facultades de comprobación y para ello solicita información a terceros ¿Nos avisa que información está solicitando y que información le están entregando? ¿Se viola el principio del debido procedimiento legal?
- 11.- ¿Habría alguna relación entre el artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las revisiones electrónicas?
- 12.- ¿Las revisiones electrónicas violan el derecho de seguridad jurídica?

¹⁰ Chavarría Orozco, Miriam Eugenia, “Revisiones electrónicas: Inconstitucionalidad de las resoluciones de liquidación provisional”, Thomson Reuters, Vol. V número 59, agosto 2015.

Dentro de este capítulo analizamos los diferentes requisitos que deben cumplir los actos administrativos que llevan a cabo las autoridades fiscales, y las posibles soluciones que ellos están planteando para no cometer irregularidades. Sin embargo, se pudo observar que las revisiones electrónicas carecen de muchos requisitos esenciales para su validez y su constitucionalidad.

En el siguiente capítulo se dará respuesta a los cuestionamientos planteados y se demostrara que efectivamente las revisiones electrónicas es un acto inconstitucional.

Capítulo 3

INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS

3.1. Análisis a los cuestionamientos sobre la existencia y constitucionalidad de las revisiones electrónicas.

1.- ¿La resolución de liquidación provisional es un acto de molestia que cumple con los requisitos previstos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

En el artículo 16 constitucional, el legislador establece claramente la regulación para la actuación de cualquier autoridad, ya sea en cualquier ámbito del derecho, como lo es en este caso, en el derecho fiscal con la autoridad fiscal, en donde señala el cumplimiento obligatorio de dos requisitos esenciales como son:

- El mandamiento escrito.
- Que la autoridad que emita el mandamiento, sea una autoridad competente.

De manera que no basta con que la autoridad fiscal emita una orden o requerimiento escrito, sino que, además, por disposición constitucional, tal comunicación deberá ser emitida por aquella autoridad que cuente con competencia para emitir tal acto.

Dicho precepto consagra la garantía de seguridad jurídica que implica que cualquier acto de autoridad que pueda afectar o causar molestia al gobernado, debe de cumplir con todos los requisitos, condiciones, elementos y circunstancias exigidas para que la afectación que se genere sea jurídicamente válida.

Derivado de lo anterior es posible advertir que la resolución provisional que emite la autoridad, carece de seguridad jurídica por no establecer la autoridad competente que pretende iniciar el proceso de fiscalización, si no que únicamente pretende notificar una pre-liquidación derivada de la presunción de la propia autoridad.

2.- Al ser la resolución de liquidación provisional un acto de molestia, ¿este es un acto administrativo con carácter definitivo? ¿Por qué medios de defensa puede ser impugnado? Y ¿Cuándo?

La resolución provisional no es un acto definitivo sin embargo es importante considerar que el artículo 53-B del código fiscal de la federación en su cuarto párrafo señala:

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

En mi opinión haciendo una comparación con la revisión de gabinete y las visitas domiciliarias podría concluirse:

- La resolución provisional que en su caso contiene una preliquidación es equivalente al acta final de una visita domiciliaria y a un oficio de observaciones en la revisión de gabinete.
- La resolución que determinará la autoridad en términos del artículo 53-B fracción IV CFF, será equivalente a la determinación de contribuciones para visitas domiciliarias y revisiones de gabinete en términos del artículo 50 CFF.

Por lo cual para los tres casos de revisiones uno de los métodos de impugnación será el recurso de revocación en términos del artículo 117 fracción I aplicable contra resoluciones definitivas.

La incógnita es respecto al párrafo cuarto del artículo 53-B antes citado, porque menciona que al no presentarse las pruebas las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el proceso administrativo de ejecución sin dar pauta a un periodo para la defensa fiscal o para garantizar el crédito.

3.- Al emitir e la resolución de liquidación provisional como una resolución presuntiva ficta ¿qué parámetros ocupa para su emisión? Es decir ¿cuáles son los criterios de razonabilidad para su establecimiento?

En este sentido la autoridad ha argumentado que la información y documentación que obra en su poder es suficiente para emitir una resolución provisional sin embargo es importante considerar:

Anteriormente la revisión se practicaba sobre ejercicios “cerrados”, y en sus casos dictaminados, lo que permitía realizar una revisión secuencial a los contribuyentes, donde primero se revisaba al dictaminador y solo en el caso de requerirse información adicional, se revisa al contribuyente.

Ahora con los cambios propuestos la autoridad podrá revisar el ejercicio actual (no cerrado ni dictaminado), sin necesidad de la revisión secuencial, es decir, directamente al contribuyente y además realizar pre-liquidaciones.

Dada la naturaleza y características de este tipo de procedimiento, será sumamente importante que la autoridad no pretenda formular requerimientos genéricos, sino concretos y puntuales a fin de que el contribuyente realmente cuente con la oportunidad de desvirtuar las observaciones de la autoridad.

4.- Al emitirse la resolución de liquidación provisional y admitir las pruebas ofrecidas por los contribuyentes para desvirtuar los hechos consignados ¿cuáles son los límites que observa la autoridad fiscalizadora para su consideración? Es decir, ¿en qué casos tendrá por desvirtuados los hechos asignados en la misma?

De acuerdo al artículo 53- B CFF en su fracción III, la autoridad una vez que recibe las pruebas ofrecidas por el contribuyente tiene un plazo de diez días para su análisis y en su caso para formular un segundo requerimiento de información.

En la fracción IV menciona que la autoridad contara con un plazo de 40 días para dictar su resolución a partir del deshago de las pruebas.

Sin embargo, no existe señalamiento alguno que exprese la aprobación de las pruebas durante el deshago de las mismas o si será hasta la resolución dictada cuando se conozca el resultado de la auditoría.

5.- ¿Cómo es que una resolución de liquidación provisional atiende a la manifestación de la riqueza real y efectiva de los contribuyentes al ser emitida?

En este sentido considero que existe un exceso de poder por parte de las autoridades fiscales, ya que a los contribuyentes corresponde la autodeterminación de sus impuestos pues son ellos quienes conocen sus ingresos, utilidades, rendimientos y a la autoridad únicamente corresponde vigilar el debido cumplimiento mas no hacer una determinación de manera presuntiva.

6.- Suponiendo que el contribuyente no desvirtúe la resolución de liquidación provisional esta se volverá definitiva y exigible conforme al PAE, ¿Se respetaran los parámetros establecidos en el artículo 65 del CFF?¹¹

En mi opinión si deben respetarse dichos plazos, porque esta resolución de liquidación provisional deriva de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sin embargo, la redacción del artículo no da pauta para garantizar o pagar las contribuciones omitidas si no que señala que se hará efectiva mediante el proceso administrativo de ejecución.

Haciendo notar que nuevamente nos encontramos en una incertidumbre jurídica.

¹¹ Chavarría Orozco, Miriam Eugenia, “Revisiones electrónicas: Inconstitucionalidad de las resoluciones de liquidación provisional”, Thomson Reuters, Vol. V número 59, agosto 2015.

7.- ¿La autoridad puede revisar el mismo acto en repetidas ocasiones? ¿Sabemos que nos están revisando?

En la reforma al Código Fiscal de la Federación del ejercicio 2014, se eliminó el último párrafo del artículo 46 que mencionaba

Artículo 46 CFF En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, solo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

Sin embargo, la Ley Federal de Derechos del Contribuyente sigue limitando a la autoridad a revisar el mismo hecho por dos ocasiones.

Artículo 19 LFDC: Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Es importante tener esto en consideración por que al ser las revisiones electrónicas un medio de fiscalización de las cuales deriva un oficio de preliquidación del cual no conocemos con certeza las bases que utilizó la autoridad para determinarlo, como podremos estar seguros que la autoridad no está revisando los mismos actos en repetidas ocasiones.

8.- ¿Es posible llevar a cabo un acuerdo conclusivo ante la presencia de una revisión electrónica?

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) está pendiente de las nuevas revisiones electrónicas que el SAT llevará a cabo a partir de este año, pues se calcula que entre 7,000 y 10,000 auditorías se sumarán a las cerca de 25,000 que ya se realizan de manera tradicional.

A través de un comunicado, el organismo dijo estar listo para asesorar a pagadores de impuestos en el caso de que estimen que se violan sus derechos a través del nuevo buzón tributario que entró en vigor el pasado 1 de enero.

Se espera que el SAT realice una importante labor recaudatoria de impuestos en forma digital a través de la auditoría electrónica, que va enfocada a aquellos usuarios que ya cumplen con la contabilidad electrónica para revisar los rubros o conceptos específicos que aparezcan o se desprendan del propio envío digital de esa contabilidad.

En cuanto a los contribuyentes, se indicó que en caso de que sean objeto de este tipo de revisiones o auditorías electrónicas, tienen el derecho de acudir a la PRODECON a interponer un Acuerdo Conclusivo, figura a través de la cual -con la intermediación del Ombudsman- fisco y contribuyente pueden superar los desacuerdos que surjan sobre el incumplimiento de las obligaciones fiscales de este último, excluyendo la necesidad de acudir a un juicio.

De igual forma el SAT y la PRODECON se encuentran trabajando en el diseño de herramientas tecnológicas para que el contribuyente pueda acudir al Acuerdo Conclusivo a través de su propio buzón tributario cuando reciba la revisión electrónica.¹²

9.- ¿La reforma al artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación en el ejercicio 2016 realmente viene a resolver la inconstitucionalidad de las revisiones electrónicas?

Como observamos en el capítulo II la autoridad propuso la modificación al artículo 53-B, dicha modificación se llevó a cabo para el ejercicio 2016 en relación a ofrecer un oficio de preliquidación para subsanar el error respecto de no existir un mandamiento escrito que le dé el requisito de existencia a los actos, además de que la constitución claramente señala que ninguna persona puede ser molestada en su persona si no es a través de mandamiento escrito que funde y motive los actos.

En mi opinión aunque la autoridad ha decretado que las revisiones electrónicas cumplen totalmente con el requisito de mandamiento escrito y autoridad competente, desde mi perspectiva no es posible que estén cumpliendo con este requisito porque es hasta el momento de la entrega de la resolución provisional que conoces a la autoridad que llevo a cabo la revisión en base a la información que obra en su poder, pero bien lo menciona el artículo 16 constitucional nadie puede ser molestado en su persona si no es a través de mandamiento escrito y desde el momento que la autoridad está revisando la documentación en mi opinión ya está molestando o perturbando la esfera jurídica del contribuyente.

Cuando se han hecho las precisiones correspondientes, no parece que este procedimiento sea respetuoso de diversos derechos fundamentales que le asisten a los contribuyentes, como es el de audiencia, seguridad jurídica, presunción de inocencia, por mencionar algunos.¹³

¹² <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2016/01/06/prodecon-frente-a-las-auditoras-electrnicas>

¹³ Erreguerena Albaitero, José Miguel, "Revisiones electrónicas", Fisco actualidades, Número 20, febrero 2016.

10.- Cuándo la autoridad está llevando a cabo sus facultades de comprobación y para ello solicita información a terceros ¿Nos avisa que información está solicitando y que información le están entregando? ¿Se viola el principio del debido procedimiento legal?

Una revisión electrónica se realizará a través del buzón tributario, por lo cual todos los avances y datos importantes deberán comunicarse también por este medio, es por ello que en mi opinión si la autoridad recaba información de los terceros relacionados deberá comunicarla a través del buzón tributario en caso de no hacerlo estaremos en presencia de un problema de inconstitucionalidad porque no hace de nuestro conocimiento los avances o cambios que se están originando en nuestro procedimiento legal.

11.- ¿Habría alguna relación entre el artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las revisiones electrónicas?

El artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en su tercer párrafo que el Estado debe garantizar el acceso a las tecnologías de la información y comunicación, incluida la banda ancha e internet, sin embargo, el Estado se ha dado a implementar una serie de obligaciones fiscales como lo es la contabilidad electrónica, el buzón tributario que son la base primordial de una revisión electrónica, pero si el contribuyente para cumplir con esta serie de obligaciones debe pagar por obtener el acceso a internet, considero que se trata de una irregularidad más para fundamentar que existe una inconstitucionalidad al practicar las revisiones electrónicas.

12.- ¿Las revisiones electrónicas violan el derecho de seguridad jurídica?

La autoridad ha argumentado que la resolución provisional constara en documento escrito y precisara la autoridad competente la cual llevara a cabo la revisión electrónica, sin embargo como lo he señalado con otros puntos desde mi perspectiva no existe seguridad jurídica al respecto porque la constitución en su artículo 16 señala que la autoridad tendrá el derecho de solicitar la información de los contribuyentes para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales no a verificar por su cuenta la información que el dese en cualquier momento. La autoridad ha argumentado que la revisión empieza con la resolución provisional donde indica las formalidades de la revisión, pero desde mi perspectiva considero absurdo decir que no hay una revisión previa si se están apoyando de está para argumentar que en base a la omisión de los hechos han podido elaborar una propuesta de pago.

Asimismo, el hecho de que la autoridad fiscalizadora desde el inicio acompañe a la resolución provisional un oficio preliquidatorio que contiene un crédito fiscal estimado, atenta contra el derecho fundamental de presunción de inocencia que le asiste al contribuyente, pues aun cuando le permite a este exhibir documentación e información, de primera mano, la autoridad asume que el contribuyente es responsable de las omisiones y/o infracciones, por las cuales le está determinando un adeudo fiscal y/o las sanciones derivado de las supuestas infracciones cometidas, las que conoció de la información y documentación que fue obtenida fuera del procedimiento de fiscalización.

Otro punto importante a considerar respecto a la seguridad jurídica es que las revisiones electrónicas carecen de una limitación temporal es decir el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación no hace mención a un plazo o tiempo definido para la revisión.

3.2. Ejemplos de improcedencia de la revisión electrónica.

1.- A manera de ejemplificar la inconstitucionalidad y, por ende, la legalidad de las resoluciones de liquidación provisional, establezco en seguida, como caso concreto, lo que sucede con el impuesto al valor agregado (IVA), mediante el cual se gravan actos o actividades relacionadas con la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes e importación de bienes y cuya causación depende del cobro.

En este sentido, si los depósitos recibidos en un mes difirieran del valor de los actos o actividades gravadas consideradas en el cálculo del IVA declarado en el mes de que se trate, las autoridades fiscales estarían en posibilidades de que, con base en la información recabada, pudiera emitir una resolución de liquidación provisional respecto de las diferencias en el pago de impuesto

Sin embargo, el hecho de que existan depósitos que no se hayan considerado en la declaración de pago mensual, no significa que estos se encuentren relacionados con el gravamen, pues estos podrían corresponder a préstamos recibidos, aportaciones para futuros aumentos de capital aportaciones de capital, etcétera, los cuales no tienen una incidencia en el pago mensual del IVA.

Por otra parte, se pudiera tener un diferencial entre los ingresos registrados y el valor de los actos o actividades gravados declaradas, lo cual no significaría que los contribuyentes estén omitiendo el pago del impuesto, pues no todo ingreso representa un acto gravado, aunado a que el reconocimiento de los ingresos difiere del momento en el cual se causa en el IVA, pues los ingresos se reconocen cuando existe un incremento en el haber patrimonial del contribuyente; mientras que

tratándose de los actos o actividades gravadas por el IVA, ese momento es hasta que efectivamente se sobre el precio o la contraprestaciones pactadas.

Con base en lo anterior, las autoridades fiscales pudieran pre liquidar diferencias por concepto de IVA, sin que el contribuyente este obligado.

2.- Como otro ejemplo, me permito citar una carta invitación en la cual se hace la solicitud de pago de un adeudo fiscal.

Esto porque considero que la resolución de liquidación provisional pueda ser similar a las cartas invitación, donde se observa que no se funda el origen de dicho adeudo ni la autoridad que determino dicho gravamen.

Dejando claro que es un acto inconstitucional por la falta seguridad jurídica que señala el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.- Un ejemplo que será muy común es que los depósitos en las cuentas bancarias no coinciden con los ingresos declarados, las deducciones manifestadas en las declaraciones no son reales o se han pagado menos impuestos de los que corresponden, pero es el propio contribuyente a quien le corresponde identificar aquellos ingresos y egresos que cumplen las obligaciones de la ley o bien no son objeto de la misma pues nos encontramos en un sistema de autodeterminación de las contribuciones en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación y la autoridad debe considerar que los ingresos y egresos se declararon de buena fe.

Por consiguiente, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente “violenta” el principio de buena fe, y como resultado de ello, la autoridad no está en aptitud para conocer con veracidad las operaciones por él realizadas.

3.3. Conclusiones

Capítulo 1

La revisión electrónica es el método por el cual las autoridades fiscales pretenden simplificar los tiempos de revisión y llevar a cabo un mayor número de auditorías de forma ágil y eficiente con el fin de incrementar la recaudación.

La documentación que obra en poder de las autoridades fiscales que obtiene de los propios contribuyentes o de terceros es tan clara y suficiente que al darle la formalidad adecuada y los lineamientos necesarios para aplicar una revisión electrónica podrían obtener resultados importantes.

Capítulo 2

Es importante conocer cuáles son las obligaciones de la autoridad fiscal dentro de los procesos de fiscalización que marca la ley, para que en caso de existir alguna irregular por parte de la autoridad estar en condiciones de identificarla y poder hacer valer su ilegalidad en el momento procesal oportuno.

Todos los actos administrativos que lleven a cabo las autoridades fiscales deberán contener mandamiento escrito que las fundamente, y señalar la autoridad competente para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Capítulo 3

La revisión electrónica transgrede las garantías de seguridad jurídica, toda vez que la ley no establece el momento en que se inician facultades de comprobación, por lo que la Autoridad tiene un plazo excesivo para emitir el pre liquidación, amén de que se propicia la indefensión del contribuyente.

Es evidente la inconstitucionalidad y la ilegalidad de las resoluciones de liquidación provisional, puesto que al incidir en los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes de una forma obsoleta e incongruente, haciendo notar que esta no es funcional.

La realidad es que aun cuando el Ejecutivo Federal aduzca que la implementación de este tipo de revisiones fue para hacer eficientes las facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras, la razón de fondo -al parecer- es un tema de recaudación, pues a mayor fiscalización y ante una determinación más rápida, existen más ingresos para la hacienda pública.

BIBLIOGRAFÍA:

Tamayo, Rolando, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, 1ª edición, México, Ed. Thomson Reuters, 2015.

Hernández Yescas, Miguel Ángel, *Estudio Práctico de la Contabilidad Electrónica*, México, Ed. ISEF, 2015.

Chavarría Orozco, Miriam Eugenia, "*Revisiones electrónicas: Inconstitucionalidad de las resoluciones de liquidación provisional*", Thomson Reuters, Vol. V número 59, agosto 2015

Erreguerena Albaitero, José Miguel, "*Revisiones electrónicas*", Fisco actualidades, Número 20, febrero 2016.

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

<http://www.contadoresbc.org/publicaciones/prensa/401>

<http://www.monografias.com/trabajos84/elementos-esenciales-validez-acto-juridico/elementos-esenciales-validez-acto-juridico.shtml>

http://es.derechoelectoralmexicano.wikia.com/wiki/Acto_Jur%C3%ADdico_-_Elementos_Esenciales

<http://dadun.unav.edu/bitstream/10171/28148/1/AUTORIDAD%20COMPETENTE>

<http://www.idconline.com.mx/>

<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>