

Revisiones electrónicas, el medio de fiscalización tecnológico

26



Mtra. y L.D. Luz Edelmira
Muñoz Herrera, Asociada
Legal de Kreston BSG



Las revisiones electrónicas constituyen un medio de comprobación fiscal que explota las herramientas tecnológicas al alcance de la autoridad fiscal, como la información contenida en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI), algoritmos, cruces de información, información electrónica almacenada en bases de datos de otras dependencias gubernamentales, gobiernos extranjeros y entidades financieras, a un bajo costo y con un tiempo mucho menor al que debe invertirse en comparación con las facultades de comprobación tradicionales como la revisión de gabinete o la visita domiciliaria

USO GENERALIZADO DE LAS TIC

En las últimas décadas se puede apreciar que tanto a nivel nacional como a nivel global el desarrollo económico, social, cultural y educativo de una sociedad se encuentra estrechamente relacionado con el adecuado uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), entendiéndose estas como los medios tecnológicos o informáticos que sirven para almacenar, procesar y difundir todo tipo de información, ya sea visual, digital o de cualquier otro tipo.

Inclusive, hoy en día, el adecuado uso de estas tecnologías y la inversión en su desarrollo son una prioridad para la comunicación y, además, son uno de los factores determinantes para catalogar una civilización como desarrollada y otra en vías de desarrollo.

En nuestro país, no obstante que cada día su utilización es mayor, nos encontramos muy rezagados en comparación con otros países, por ejemplo, en el *Índice de Innovación*, publicado por el Foro Económico Mundial (WEF, por sus siglas en inglés) en 2016, México se ubicó en el sitio 61 de 143 naciones.

Tal circunstancia no solo impacta en el rezago de nuestro país en términos económicos, sociales, culturales y educativos, sino también en la recaudación fiscal para sufragar el gasto público.

Como precedente de dicho rezago, se puede mencionar que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece, como facultad de comprobación fiscal de la autoridad, la revisión de gabinete, la cual tarda hasta un año en concluirse y requiere un mínimo de 15 puntos de contacto con el contribuyente por parte de la autoridad fiscal en su domicilio, destacándose que, aun con estas cifras, este medio de comprobación resulta ágil en comparación con la visita domiciliaria.

Bajo estas condiciones, en 2010, en México se realizaban 14 actos de comprobación fiscal (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor por año y solo se revisaba al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile, en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6, respectivamente; esto, de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series* (2010),

publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

RECOMENDACIONES DE LA OCDE

En virtud de lo expuesto, la OCDE recomendó a nuestro país las siguientes “medidas para educar al contribuyente”:

- s. *La adopción de resoluciones públicas,*
- t. *la sanción de los promotores de mecanismos fiscales agresivos,*
- u. *las obligaciones adicionales de divulgar información, así como*
- v. *la puesta en marcha de estrategias eficaces con apoyo en los medios de comunicación.*

El objetivo de las estrategias de detección es garantizar que se disponga oportunamente de información selectiva y exhaustiva que las auditorías fiscales tradicionales por sí mismas no permiten obtener. La disponibilidad de esa información es importante para que los gobiernos puedan determinar los ámbitos de riesgo con suficiente antelación y decidir rápidamente si deben dar respuesta y de qué forma, lo que proporciona una mayor seguridad a los contribuyentes.

Así, el legislador, con la finalidad de tomar en consideración las recomendaciones de la OCDE y aprovechar los beneficios de las TIC, incorporó el uso de estas últimas en la contabilidad, notificaciones, informes y medios de comprobación fiscal.

Lo anterior se hizo patente al adicionar a los contribuyentes la obligación de llevar contabilidad a través de medios electrónicos, como lo indica el artículo 28, fracción IV, del CFF; además de la integración del Buzón Tributario como medio de comunicación digital entre la autoridad fiscal y el pagador de impuestos, así como para el envío de la contabilidad, documentos, datos e informes, de conformidad con el numeral 17-K del citado ordenamiento.

Finalmente, dentro de la Reforma Fiscal de 2014 también se adicionó la fracción IX al artículo 42 del CFF, en la que se establecieron, como nueva facultad de comprobación fiscal, las revisiones electrónicas a

los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, tomando como base el análisis de la información o documentación que obre en poder de la autoridad fiscal.

OBJETIVOS Y ALCANCE DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS

Los objetivos básicos que persiguen las revisiones electrónicas, de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de la reforma al CFF del 9 de diciembre de 2013, son los siguientes:

- Reprocesamiento o cruce de la información contenida en las bases de datos a las que tiene acceso el Servicio de Administración Tributaria (SAT).
- Masificar y automatizar actos de fiscalización.
- Actos de fiscalización más concretos y específicos.
- Procedimientos no invasivos.
- Reducir tiempos de duración de revisiones: Será máximo de tres meses (reducción de un 60% de tiempos de revisión de gabinete).
- Disminución de costos tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal para el desarrollo y conclusión de la revisión.

Para acceder a la Iniciativa de reforma a diversas leyes (Diputados 8-IX-2013), escanee el Código QR



MARCO JURÍDICO APLICABLE

Las revisiones electrónicas encuentran sustento en el numeral 42, fracción IX, del CFF, que establece lo siguiente:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, ... han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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:

...

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.

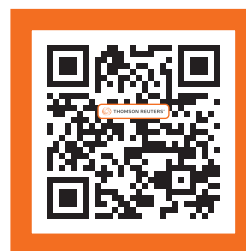
...

De lo anterior, se puede desprender que las revisiones electrónicas:

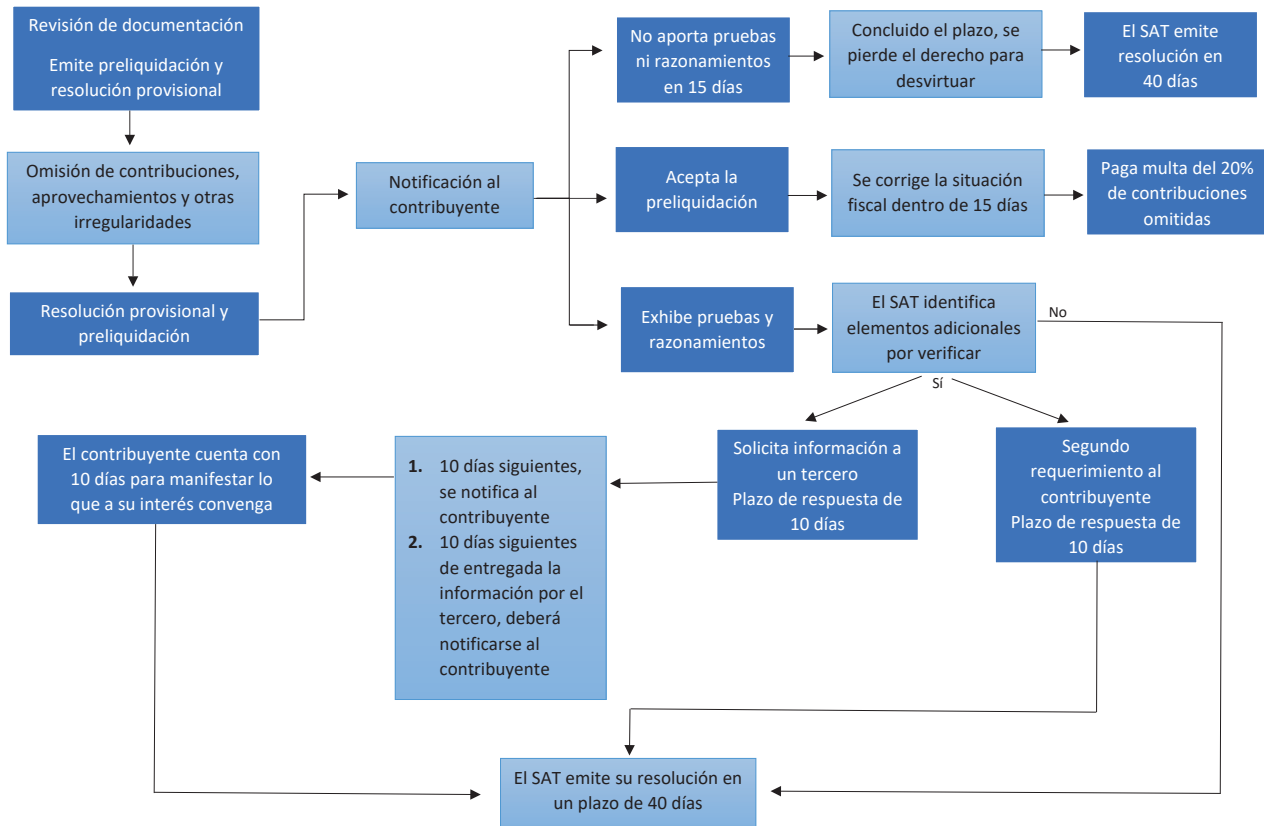
- Constituyen una facultad de comprobación fiscal.
- Pueden ejercerse en contra de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- Deben basarse en información y documentación que obre en poder de la autoridad.
- Su objeto podrá ser uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Ahora bien, el procedimiento de las revisiones electrónicas se encuentra regulado en el artículo 53-B del CFF, el cual se puede esquematizar de la siguiente forma:

Para acceder al Artículo 53-B del CFF, escanee el Código QR



REVISIÓN ELECTRÓNICA



Como se aprecia, el procedimiento de revisión electrónica inicia con la notificación que la autoridad realice al contribuyente a través del Buzón Tributario de una resolución provisional, en la que se le darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, misma que se podrá acompañar de un oficio de preliquidación cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

En la resolución provisional, se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado para que en el plazo de 15 días siguientes a su notificación manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información tendente a desvirtuar las irregularidades o a acreditar el pago de aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, gozará del beneficio de pagar

una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los 10 días siguientes a que venza el plazo para que el tributario manifieste lo que a su derecho convenga, la autoridad podrá:

1. Efectuar un segundo requerimiento al contribuyente para que sea atendido en un plazo de 10 días.

2. Solicitar información y documentación de un tercero, lo que deberá notificarse al pagador de impuestos en el plazo de 10 días siguientes a dicha solicitud. El tercero tendrá que atender el requerimiento dentro de los 10 días siguientes a la solicitud y la información que este proporcione deberá ser dada a conocer al contribuyente para que manifieste lo que a su derecho convenga en un plazo de 10 días.

... el contribuyente podrá ofrecer pruebas no presentadas dentro del procedimiento de revisión electrónica, por cualquier causa, al momento de la interposición del recurso de revocación...

Una vez fenecidos los plazos señalados o habiéndose desahogado la totalidad de las pruebas, la autoridad deberá emitir y notificar la resolución con base en la información y documentación con que cuente en el expediente en un plazo no mayor de 40 días.

Es importante destacar que el numeral en trato establece que, 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 la revisión electrónica, se tendrá por perdido su derecho para realizarlo, situación que considero que es violatoria de la garantía de audiencia de los tributarios, toda vez que, no obstante que en el curso del desarrollo del procedimiento no se hayan ofrecido pruebas o argumentos tendentes a desvirtuar las irregularidades contenidas en la resolución provisional, el pagador de impuestos tiene derecho de ofrecer las pruebas conducentes en el recurso de revocación o en el medio de impugnación que estime conveniente.

Lo anterior, con sustento en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2016 (10a.), dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), de rubro: *REVISIÓN ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015.*, en la que se estipuló que dentro del procedimiento de revisión electrónica es obligación de la autoridad emitir la

resolución definitiva correspondiente en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas, dejando a salvo el derecho del quejoso para ofrecer las pruebas que estime conducentes en el recurso de revocación a efecto de desvirtuar esos hechos u omisiones o, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas.

Finalmente, es relevante señalar que el procedimiento de revisión electrónica deberá concluirse dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años.

Ahora bien, es esencial destacar que la SCJN ha sostenido la constitucionalidad del procedimiento de revisión electrónica dentro de las tesis de jurisprudencia, cuyos rubros son los siguientes, quedando validado dicho medio de comprobación fiscal:

- *REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.*
- *REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVIEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO.*
- *REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVIEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*
- *REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVIEN UN PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES PRECISADAS EN LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL RESPECTIVA, NO VIOLAN EL DERECHO DE AUDIENCIA.*

Es importante mencionar que, mediante la jurisprudencia 2a./J. 157/2016 (10a.) dictada por la Segunda Sala de la SCJN, cuyo rubro es: *REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO*

FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN TANTO PREVÉ LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACIÓN, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA, se declaró inconstitucional la fracción IV, segundo párrafo, de la redacción original del numeral 53-B del CFF, en la que se establecía la facultad de la autoridad fiscal para hacer efectiva la cantidad determinada en la preliquidación por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Lo anterior, en virtud de que ello violaba el derecho de audiencia del contribuyente al constituir el oficio de preliquidación una mera propuesta de pago y no así una resolución definitiva, a más de que se le priva de sus bienes, derechos o posesiones al tributario sin antes darle la oportunidad de ofrecer en el recurso de revocación los medios de prueba que, por cualquier causa, no exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

Por ello, dicho numeral fue reformado con posterioridad a fin de eliminar la parte declarada inconstitucional. No obstante, considero que continúa siendo violatorio de la garantía de audiencia al señalar que, 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 revisión electrónica, se tendrá por perdido su derecho para realizarlo.

Lo expuesto es así, toda vez que, dentro de la jurisprudencia –cuyo rubro se transcribió en párrafos precedentes–, nuestro Máximo Tribunal de justicia ha determinado que el contribuyente podrá ofrecer pruebas no presentadas dentro del procedimiento de revisión electrónica, por cualquier causa, al momento de la interposición del recurso de revocación, subsistiendo así un motivo de inconstitucionalidad en el artículo 53-B del CFF.

Por su parte, en mayo de 2022, fue publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* la tesis de jurisprudencia, cuyo rubro es: *REVISIÓN ELECTRÓNICA DE CONTRIBUCIONES. EL HECHO DE QUE LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITA NI NOTIFIQUE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN ESE PROCEDIMIENTO EN EL PLAZO DE 40 DÍAS, TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA (INTERPRETACIÓN*

CONFORME DEL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN), la cual determina que la interpretación acorde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) del artículo 53-B, fracción IV, del CFF, a la luz de los principios de interpretación más favorable y de seguridad jurídica, permite concluir que el hecho de que la autoridad fiscal no emita ni notifique la resolución definitiva en el procedimiento de revisión electrónica de contribuciones en el plazo de 40 días, computado a partir de que venza el plazo de 15 días para que el contribuyente haga valer su derecho de audiencia o corrija su situación mediante el pago total propuesto o cuando se hayan desahogado las pruebas que aportó, trae como consecuencia la nulidad lisa y llana de la resolución emitida, en términos del numeral 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

Finalmente, dentro de la tesis de jurisprudencia publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* en septiembre de 2023, cuyo rubro es: *PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN ELECTRÓNICA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN IX, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL, EL OFICIO DE PRELIQUIDACIÓN Y SUS RESPECTIVAS CONSTANCIAS DE NOTIFICACIÓN, AL NO CONSTITUIR RESOLUCIONES DEFINITIVAS NI VULNERAR DERECHOS SUSTANTIVOS.*, se determinó que la resolución provisional, el oficio de preliquidación y sus constancias de notificación derivados del procedimiento de revisión electrónica, conforme a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y en términos del artículo 42, fracción IX, del CFF, no constituyen resoluciones definitivas ni vulneran derechos sustantivos, de manera que en su contra es improcedente el juicio de amparo indirecto, de acuerdo con la fracción III del precepto 107 de la Ley de Amparo, interpretado en sentido contrario.

CONCLUSIONES

Como conclusión, puedo señalar que el procedimiento de revisión electrónica deriva de un procedimiento de “minería de datos” realizado por la autoridad fiscal por medio del uso de las TIC, a través del cual confrontará o hará el cruce de la información

almacenada en las diferentes fuentes de información a las que tiene acceso, tales como la información contenida en los CFDI, declaraciones, contabilidad electrónica, en los depósitos bancarios reportados por las instituciones financieras, la compartida por otras administraciones fiscales al amparo de tratados internacionales, entre otros.

Es importante apuntar que con este medio de comprobación fiscal resulta mucho más sencillo para la autoridad detectar cómo fiscalizar operaciones inusuales, estrategias fiscales agresivas, discrepancias fiscales, ingresos presuntos, deducciones o acreditamientos indebidos, entre otros, motivo por el cual los contribuyentes deberán evitar tales prácticas y corregir cualquier omisión o irregularidad efectuada con anterioridad a fin de prevenir la imposición de un crédito fiscal.

Ahora bien, derivado de que este medio de comprobación fiscal es practicado a través del Buzón Tributario, los contribuyentes deben tener actualizadas las cuentas de correo electrónico vinculadas a este y mantenerse pendientes de los correos electrónicos que se reciban como aviso de notificación por parte del SAT, además de conocer con oportunidad las notificaciones que lleguen en dicho buzón para estar en posibilidad de atender en debido tiempo y forma las revisiones electrónicas que, en su caso, les sean practicadas por parte de las autoridades fiscales.

En el supuesto de que a un contribuyente le sea efectuada una revisión electrónica, podrá proceder conforme las siguientes opciones:

1. Presentar, vía Buzón Tributario, la aclaración a la preliquidación y resolución provisional que le haya sido notificada, dentro de los 15 días hábiles siguientes contados a partir del cuarto día en que se recibió la notificación, en donde se deberán presentar las pruebas y razonamientos que desvirtúen los hechos consignados en dichos documentos.

2. Aceptar la preliquidación, debiendo efectuar el pago correspondiente a través del anexo que acompañe la resolución provisional correspondiente. En este caso, se tendrá el beneficio de la condonación del 100% de los recargos y multas respectivos.

3. Convenir un acuerdo conclusivo con el SAT a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) y cumplir con los acuerdos pactados en dicho documento.

Lo anterior, ya que –como se mencionó– no resulta procedente la interposición del juicio de amparo indirecto contra la resolución provisional, el oficio de preliquidación y sus respectivas constancias de notificación al no constituir resoluciones definitivas ni vulnerar derechos sustantivos, toda vez que dichos actos son actuaciones iniciales dentro del procedimiento de revisión electrónica, que no constituyen actos de imposible reparación.

Ello, puesto que la resolución provisional no restringe derechos sustantivos, pues tiene como finalidad analizar la información de manera preliminar sin que medie algún requerimiento susceptible de afectar al contribuyente y el oficio de preliquidación es una propuesta de pago al tributario en caso de que este opte por corregir su situación fiscal sin que sea un requerimiento de pago. Finalmente, la constancia de notificación electrónica es una comunicación realizada dentro del propio procedimiento.

En virtud de lo anterior, dado que la resolución provisional, el oficio de preliquidación y sus respectivas constancias de notificación solamente deparan consecuencias dentro del procedimiento administrativo de fiscalización, sin que trasciendan a la persona o bienes del contribuyente más allá de lo meramente procedimental, entonces, no se surte ninguna de las hipótesis de procedencia del juicio de amparo indirecto previstas en la fracción III del artículo 107 de la Ley de Amparo.

Por todo lo expuesto, los contribuyentes deben estar atentos a las notificaciones que la autoridad fiscal les realice a través de su Buzón Tributario, particularmente las que den inicio a un procedimiento de revisión electrónica, a fin de conocer las observaciones detectadas y, en su caso, la preliquidación respectiva y, con ello, poder desvirtuar o corregir su situación fiscal, evitando la determinación de un crédito fiscal en su perjuicio por concepto de contribuciones omitidas, actualizaciones, recargos y multas. •