

REVISIONES ELECTRÓNICAS, EVOLUCIÓN JURÍDICA Y REALIDAD ACTUAL

POR: LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL**

FISCOactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

REVISIONES ELECTRÓNICAS EVOLUCIÓN JURÍDICA Y REALIDAD ACTUAL

*POR: LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

INTRODUCCIÓN

Como parte de las reformas fiscales vigentes a partir del año 2014, se implementaron en el Código Fiscal de la Federación (CFF), las revisiones electrónicas como un proceso de fiscalización ágil que podría durar hasta un máximo de tres meses, de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos de la iniciativa de las mencionadas reformas.

Este esquema de fiscalización electrónica fue materia de impugnación en juicios de amparo, así como también fue objeto de críticas en diversos foros, debido a su aparente inconstitucionalidad sobre todo por la violación a las garantías seguridad jurídica y audiencia que generaba su regulación.

Para 2016, el artículo 53-B del CFF fue reformado con el objeto de, supuestamente, aclarar algunas imprecisiones. En realidad fue derivado de las fuertes críticas que se hicieron sobre la controvertida figura.

Posteriormente y de manera reciente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al resolver los juicios que se promovieron en contra de las revisiones electrónicas, resolvió que estas en lo general no violaban derechos constitucionales, pero en lo particular, por lo que hacía a la facultad de la autoridad fiscal para hacer efectiva mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) una cantidad determinada en una preliquidación, la SCJN determinó que se transgredía el derecho de audiencia, por lo que declaró la inconstitucionalidad de la porción normativa que regulaba tal situación.

Derivado de lo anterior, para 2017 fue reformado, nuevamente, el artículo 53-B del CFF, a efecto de eliminar los vicios de inconstitucionalidad que advirtió la SCJN, quedando una regulación más clara de las revisiones electrónicas.

Como se puede advertir, la regulación de las revisiones electrónicas ha venido evolucionando, a pesar de que a la fecha no se han puesto en práctica por parte de las autoridades fiscales.

REFORMA EN VIGOR A PARTIR DE 2014

El 9 de diciembre de 2013 fueron publicadas en el Diario Oficial de Federación (DOF) las reformas al CFF en vigor a partir de 2014, dentro de las cuales se adicionó la fracción IX al artículo 42, así como también se adicionó el artículo 53-B, ambos del CFF.

En la primera disposición citada, se estableció la facultad de las autoridades fiscales para 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.

Por su parte, en el artículo 53-B del CFF, se establecieron las formalidades y plazos que la autoridad fiscal y los contribuyentes deben observar para efecto de las revisiones electrónicas.

Dicho precepto textualmente señalaba lo siguiente:

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.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

De acuerdo con la norma transcrita, medularmente el procedimiento de las revisiones electrónicas era el siguiente:

1. Con base en la información y documentación que obre en poder de la autoridad, ésta dará a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, por medio de una resolución provisional que contendrá una preliquidación.

2. En la resolución provisional se requerirá al contribuyente para que en un plazo de quince días manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades detectadas.
3. En caso de que el contribuyente acepte la preliquidación, podrá optar por pagar el total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos dentro de un plazo de quince días, gozando del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.
4. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá efectuar un segundo requerimiento al contribuyente para que dentro del plazo de diez días aporte mayores pruebas; o bien, solicitará información y documentación a un tercero.
5. Una vez que el contribuyente exhiba pruebas u obtenga información solicitada a un tercero, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución definitiva.
6. En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, desvirtúe hechos u omisiones, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.
7. Por último, el referido artículo establecía que los actos y resoluciones emitidos por las autoridades, así como las promociones de los contribuyentes que se presenten dentro de la revisión electrónica, se notificarán y presentarán a través del buzón tributario.

La norma en cuestión, fue impugnada mediante juicios de amparo en los que se alegaron diversas violaciones constitucionales, principalmente el hecho de que el contribuyente no tenía certeza jurídica del inicio de las facultades de comprobación vía revisión electrónica; que la autoridad fiscal revisaba la información y documentación de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados; que había incertidumbre jurídica en cuanto a la fecha de conclusión de la revisión electrónica; y que el hecho de que la preliquidación diera lugar a su ejecución inmediata en caso de que el contribuyente no se ponga al corriente en sus obligaciones fiscales o cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos al efecto, transgredía el derecho de audiencia; entre otras.

REFORMA EN VIGOR A PARTIR DE 2016

Posteriormente, el 18 de noviembre de 2015, se publicaron en el DOF nuevas reformas al artículo 53-B del CFF, vigentes a partir de 2016, en las cuales, de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma, se propuso reformar el artículo en comento, 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 solo si se reúnen los requisitos de la propia norma, se brinde la facilidad de la preliquidación.

Asimismo se señaló que las revisiones electrónicas se inician con la notificación de una resolución provisional en la que se darán 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.

Conforme a lo anterior, el artículo 53-B del CFF, vigente a partir del 2016 quedó de la siguiente manera:

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:

(Reformada, DOF 18 de noviembre de 2015)

- 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, sólo en los supuestos de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal propuesto o bien, cuando 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.

- I. 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.

(Reformado, DOF 18 de noviembre de 2015)

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, 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 los términos contenidos en el oficio de preliquidación, 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.

(Reformado, DOF 18 de noviembre de 2015)

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 y, en su caso, el oficio de preliquidación que se haya acompañado, se volverán definitivos y las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación 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.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

De la disposición transcrita, podemos advertir que en relación con la norma anterior, se reformaron las fracciones I y II, segundo párrafo y el antepenúltimo párrafo a efecto de ser congruente con lo plasmado en la exposición de motivos.

En este sentido, se aclaró que los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, se darían a conocer en una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podría acompañar un oficio de preliquidación.

Lo cierto es que estos cambios no subsanaron prácticamente en nada los vicios de inseguridad jurídica que presentaba la controvertida facultad.

RESOLUCIÓN DE LA SCJN

Entre julio y septiembre de 2016 la Segunda Sala de la SCJN resolvió diversos juicios de amparo que fueron promovidos en contra de las revisiones electrónicas, dando pie a las jurisprudencias que fueron publicadas el 28 de octubre de 2016 en el Semanario Judicial de la Federación,¹ en las que se resolvió de manera muy desafortunada que los artículos 42, fracción IX y 53-B del CFF no violan los derechos de audiencia, de inviolabilidad del domicilio, de seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia, entre otros.

¹ “REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉN UN PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES PRECISADAS EN LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL RESPECTIVA, NO VIOLAN EL DERECHO DE AUDIENCIA.”

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO.”

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL.”

“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.”

“FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES CON BASE EN LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SU PODER, SIN TENER QUE DAR NOTICIA DE ELLO AL CONTRIBUYENTE. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.”

Sin embargo, se emitió la jurisprudencia en la que se resolvió que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del CFF viola el derecho de audiencia, en tanto que prevé la facultad de la autoridad fiscal para hacer efectiva mediante el PAE la cantidad determinada en la preliquidación, privándose al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones sin antes darle la oportunidad de ofrecer en 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.²

REFORMA EN VIGOR A PARTIR DE 2017

Derivado de lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN, nuevamente se modificó el artículo 53-B del CFF, de tal suerte que en el DOF del 30 de noviembre de 2016 se publicaron las reformas vigentes a partir del 2017, quedando de la siguiente manera:

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.

(Derogado segundo párrafo, DOF 30 de noviembre de 2016)

- 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 los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, 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 los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del

² “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.”

beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

(Reformada, DOF 30 de noviembre de 2016)

- III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, 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, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.
 - b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

(Reformada, DOF del 30 de noviembre de 2016)

- IV. La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:
- a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;
 - b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o
 - c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

(Derogado segundo párrafo, DOF del 30 de noviembre de 2016)

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.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

(Adicionado, DOF 30 de noviembre de 2016)

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo 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. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.”

Como se puede advertir del precepto sujeto a estudio, se derogó el segundo párrafo de la fracción I, pues el supuesto para el caso de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional, se encuentra previsto en la fracción II, segundo párrafo.

Asimismo, atinadamente se eliminó el segundo párrafo del artículo, que establecía los supuestos en los que el oficio de preliquidación se consideraría definitivo y las cantidades determinadas se harían efectivas mediante el procedimiento administrativo de Ejecución (PAE). En la exposición de motivos se señaló que este cambio era con el objeto de que la autoridad fiscal emita una resolución definitiva en la que se califiquen los hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado y, con base en ello, se cuantifique el monto de las contribuciones omitidas, sólo si, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización, el contribuyente no ejerza dicho derecho o habiéndolo ejercido no logre desvirtuar las irregularidades advertidas.

Otras modificaciones fueron las de las fracciones III y IV del artículo 53-B del CFF, a efecto de señalar que el plazo de cuarenta días con el que cuenta la autoridad fiscal para emitir y notificar la resolución, se compute a partir de los diferentes supuestos en los que concluyan los plazos para presentar escritos de pruebas y alegatos.

Aunado a lo anterior, se estableció que la duración de las revisiones electrónicas, no podrá exceder de seis meses o de dos años tratándose en materia de comercio exterior, contados a partir de que la autoridad fiscal notifique la resolución provisional, precisando que los plazos

para concluir este procedimiento de revisión electrónica se suspenderán en los supuestos que actualmente contempla el CFF para las revisiones de gabinete o domiciliarias.

Cabe señalar que con la reforma anterior, también se modificó el artículo 69-F del CFF, a efecto de establecer la suspensión de los plazos durante la práctica de la revisión electrónica cuando se promueva un acuerdo conclusivo.

Hay algunos aspectos que pueden ser sujetos a interpretación, como lo es la aplicación de los procedimientos que establece la fracción III en sus incisos a) y b) (segundo requerimiento al contribuyente o requerimiento de información a un tercero) que pareciera son excluyentes, siendo que en el caso en que proceda consideramos que se debieran aplicar ambos.

OTROS ASPECTOS RELEVANTES DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS (RE) QUE NO FUERON MATERIA DE LA ÚLTIMA REFORMA

Es importante recordar que todo el procedimiento de las revisiones electrónicas, tanto las actuaciones y notificaciones de la autoridad como las promociones, desahogos y pruebas de los contribuyentes deben realizarse en documentos digitales a través del buzón tributario. De ahí su nombre: “Revisiones Electrónicas”.

Asimismo, que las revisiones electrónicas son un supuesto de excepción para que no se respeten las revisiones secuenciales, tratándose de contribuyentes que hayan optado por el dictamen fiscal, según se desprende del artículo 52-A, párrafo cuarto posterior a la fracción III, inciso j), el cual establece que:

[...] Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

[...]

- j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente código.

Si ya el dictamen fiscal es una figura prácticamente en extinción después de la reforma de 2014 en que el ejecutivo propuso su eliminación, la realidad es que con esto, prácticamente se logró ese objetivo, pues uno de los grandes atractivos del dictamen fiscal, que con esto desaparece, siempre fue el orden que la autoridad fiscalizadora debía respetar para revisar a un contribuyente dictaminado, consistente en revisar primero el dictamen del Contador Público y, posteriormente, de manera directa al contribuyente.

Tomar en cuenta que las revisiones electrónicas también suspenden el plazo de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para liquidar y sancionar a que se refiere el artículo 67 del CFF

Por otra parte, es importante considerar que si por alguna razón no se aportan las pruebas o parte de ellas dentro del procedimiento de RE, las mismas, con base en el criterio jurisprudencial de la SCJN en materia de litis abierta no se podrían aportar directamente en el juicio de nulidad, se tendría que agotar previamente el recurso de revocación para aportarlas para que eventualmente puedan ser tomadas en cuenta en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJA).

ASPECTOS CRITICABLES

El primero, es el plazo tan corto (15 días) que se otorga a los contribuyentes para desvirtuar las irregularidades observadas, aportar pruebas y manifestar lo que a su derecho convenga a que se refiere la fracción II del artículo 53-B, plazo que es improrrogable. Sobre todo considerando que para el contribuyente la resolución provisional que se le dé a conocer será una sorpresa pues será el momento en que se entere de la revisión que se le practicó y no va a estar preparado para hacer frente a la misma. A diferencia de otras facultades de comprobación como las revisiones de gabinete o visitas domiciliarias en las que los plazos para desvirtuar las observaciones derivadas de la revisión son más amplios (20 días, ampliables a 35 cuando abarcan más de un ejercicio) y en las que el contribuyente ha estado interactuando con la autoridad durante la revisión, y por lo tanto está preparado o al menos enterado de la revisión de la que está siendo objeto.

Incluso, llama la atención porque en el caso de las revisiones electrónicas, el informe que, en términos del artículo 42 antepenúltimo párrafo del CFF, las autoridades deben hacer a los contribuyentes, representante legal y órganos de dirección, para que acudan a las oficinas de la autoridad para que les den a conocer las omisiones detectadas, se debe hacer 10 días previos a que les notifiquen la resolución definitiva, es decir la liquidación, siendo que en el caso de revisiones de gabinete o visitas domiciliarias es previo a que les notifiquen las observaciones, ya sea la última acta parcial en el caso de visitas o el oficio de observaciones en el caso de revisiones de gabinete.

Sin duda para homologar las facultades de comprobación, pero sobre todo los derechos de los contribuyentes revisados, en el caso de las revisiones electrónicas este citatorio debiera hacerse 10 días antes de que le notifiquen la resolución provisional en la que le den a conocer las irregularidades detectadas en la revisión.

Otro aspecto criticable es que, a diferencia de las revisiones de gabinete o las vivitas domiciliarias, no se señala que pasa si la autoridad revisora no emite y notifica la resolución en el plazo de 40 días que establece la disposición o no concluye el procedimiento de revisión electrónica en el plazo de 6 meses o 2 años, según corresponda. En el caso de las facultades referidas, la consecuencia de no emitir y notificar la resolución definitiva o no concluir la facultad en el plazo que marca la ley es que queda sin efecto todo lo actuado (art. 46-A y 50 del CFF). En cambio, al no

señalarse esta consecuencia en las revisiones electrónicas, la omisión comentada queda en un simple vicio del procedimiento con el riesgo de que se estime que no afecta las defensas del contribuyente o no trasciende el sentido de la resolución, en cuyo caso no sería suficiente para anular la resolución.

COMENTARIOS FINALES

Como se puede advertir, la regulación jurídica del procedimiento de las revisiones electrónicas contenida en el artículo 53-B del CFF, ha venido evolucionando significativamente desde su inclusión en el CFF en 2014 hasta este año.

Las modificaciones que ha sufrido esta facultad de comprobación, sin dudas importantes ya que dejan mucho más claro el procedimiento con respecto a lo que se estableció en su origen, obedecen a las críticas realizadas y a lo resuelto en los amparos que se promovieron en contra de las revisiones electrónicas. Esto habla bien del legislador, pues reaccionó positivamente a lo criticable de la norma y a lo sostenido por la Segunda Sala SCJN; sin embargo, nos parece insuficiente, pues los principales vicios de inconstitucionalidad que se esgrimieron en los amparos, como lo es la inseguridad jurídica que genera el hecho de que se practiquen revisiones a los contribuyentes sin que estos tengan conocimiento de tal circunstancia y por lo tanto no conozcan que contribuciones se están revisando ni que periodos, y sin que exista la posibilidad del contribuyente de interactuar con la autoridad durante la revisión, y sin que medie un acto de autoridad competente debidamente fundado y motivado debidamente notificado que haga del conocimiento del contribuyente que será objeto de una revisión fiscal para que la pueda enfrentar debidamente, prevalecen ya que los conceptos de violación respectivos fueron considerados infundados e insuficientes por nuestro máximo tribunal al resolver la constitucionalidad de la facultad en comento, salvo por el aspecto mencionado previamente.

Llama la atención que, aun cuando las autoridades fiscales no han llevado a cabo revisiones electrónicas y, por tanto, no han aplicado su regulación, esta ya ha sufrido importantes cambios. Seguramente, cuando se lleven a la práctica generará controversias, ya que si, bien es cierto, al día de hoy se cuenta con una regulación más clara, la misma aún mantiene diversos aspectos criticables como ya quedó señalado en el apartado previo.

Se espera que este año se lleve a cabo con intensidad, por parte de las autoridades fiscales, la práctica de esta novedosa y controvertida facultad de comprobación, así lo ha manifestado la propia autoridad. Habrá que estar preparados pues para todos (contribuyentes, autoridades, asesores, tribunales y PRODECON) será algo nuevo, esperamos que, efectivamente, se traduzca en un mecanismo ágil, eficiente y justo de fiscalización y no en un instrumento de abuso e intimidación en perjuicio de los contribuyentes.