

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE GUERRERO



FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
MAESTRÍA EN IMPUESTOS
PROGRAMA INCORPORADO AL PADRON NACIONAL DE POSGRADO DE CALIDAD (PNPC)

Título del proyecto

“La revisión electrónica como herramienta de fiscalización trascendental de las autoridades fiscales federales”

Trabajo de Investigación

Que para obtener el grado de Maestría en Impuestos

Presenta:

Heriberto Serrano Domínguez

Generación: 2016 - 2018

Director:

Fermín Rodríguez Jaimes

Co-director:

Azucena Salvador Flores

Acapulco, Guerrero, México.

Noviembre 2018

Índice

Agradecimientos.....	I
Planteamiento del problema.....	II
Justificación.....	III
Objetivos.....	IV
Introducción.....	V
Índice de Abreviaturas.....	VI
Capítulo I. Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.....	1
1.1. Facultades de comprobación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	1
1.2. Facultades de comprobación en términos del Código Fiscal de la Federación.	7
1.2.1. Caducidad de las facultades de comprobación de las Autoridades fiscales.....	18
1.3. Reforma fiscal que introduce la facultad de revisión electrónica.....	22
1.4. La revisión electrónica como facultad de comprobación.....	26
Capítulo II. La contabilidad electrónica y los medios electrónicos como fuente de Información.....	33
2.1. Antecedentes de los medios electrónicos.....	33
2.2. La contabilidad electrónica.....	35
2.2.1. Su definición legal y elementos que la integran.....	35
2.2.2. Antecedentes y justificación para su obligatoriedad.....	36
2.2.3. Principales características del catálogo autorizado.....	38
2.2.4. Principales características de la balanza de comprobación.....	40
2.3. Los medios electrónicos en materia fiscal federal.....	51
2.3.1. Bases de datos que lleven las autoridades fiscales.....	63
2.3.2. Información en bases de datos de otras autoridades.....	65
2.3.3. Importancia de las fuentes para los actos de fiscalización.....	67

Capitulo III. Finalidades de la revisión electrónica en el contexto internacional y nacional.....	70
3.1. La revisión electrónica como modelo de fiscalización tributaria recomendada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).	70
3.1.1. Países miembros de OCDE que practican revisión electrónica.....	71
3.1.2. México: motivos para acatar la recomendación sobre practicar revisiones electrónicas.....	71
3.2. La revisión electrónica en el ámbito internacional.....	73
3.2.1 México como miembro de la OCDE y su compromiso de intercambiar información tributaria.....	73
3.2.2. Acuerdos o convenios de intercambio de información en vigor que México tiene celebrados.....	76
3.2.3. Principales características de los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales.....	79
3.3. La revisión electrónica en México.....	82
3.3.1. Análisis de los motivos que sustentan la práctica de revisiones electrónicas y el ejercicio de facultades de comprobación, expuestos en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, analizado y discutido en el Palacio Legislativo de San Lázaro, el domingo 8 de septiembre de 2013.....	82
3.3.2. Estadísticas de recaudación de contribuciones federales durante 2016 y 2017, según informes tributarios y de gestión publicados por el Servicio de Administración Tributaria.....	84
Capitulo IV. El procedimiento de fiscalización electrónica: lineamientos, utilidad y criterios jurisprudenciales.....	88
4.1. Lineamientos de la revisión electrónica.....	88

4.1.1. Inicio del procedimiento de fiscalización.....	88
4.1.2. Etapas del procedimiento.....	90
4.1.3. Conclusión del procedimiento.....	97
4.2. La revisión electrónica.....	101
4.2.1. Como medio eficaz para determinar créditos fiscales a cargo de los particulares derivados de ingresos obtenidos	101
4.2.2. Una herramienta de las autoridades fiscales de utilidad para examinar conceptos o rubros específicos de la contabilidad de los contribuyentes	104
4.3. Revisiones electrónicas practicadas por las autoridades fiscales federales Durante 2016 y 2017.....	106
4.3.1. Estadísticas según informes tributarios y de gestión publicados por el Servicio de Administración Tributaria	108
4.4. Criterios jurisprudenciales sobre el procedimiento de fiscalización electrónica emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante 2016	109
Conclusiones generales.....	115
Propuestas.....	118
Fuentes de información:	
Bibliografía.....	119
Legislación.....	121
Hemerografía.....	123
Fuentes electrónicas.....	124

Agradecimientos

A Dios

Por darme la salud física y mental suficiente, para lograr culminar este curso y llegar a esta etapa de mi vida profesional.

A el Posgrado de la Maestría en Impuestos de la Unidad Académica de Contaduría y Administración

Por haberme dado la oportunidad de retomar el curso, a través de este nuevo programa nacional de posgrados de calidad.

A mis profesores, tutor y director de tesis

Por haberme compartido sus valiosos conocimientos y experiencias en el campo profesional, y brindado la asesoría y orientación en la elaboración de este proyecto, y por tenerme paciencia durante el desarrollo de mi investigación, mostrando siempre una actitud amable y solidaria.

A mi madrecita

Por darme la vida y su ejemplo de trabajo y superación continua, y apoyarme siempre en los momentos más difíciles de la vida.

Planteamiento del problema

“La meta ideal a alcanzar por parte de la administración tributaria es lograr una conducta tal en todos los contribuyentes que garantice el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes fiscales. Meta que se antoja difícil y casi imposible de alcanzar, lo que de ninguna manera la invalida.”, (Jiménez, 2002).

En el contexto de la innovación de las tecnologías de los sistemas de información, el fisco federal no puede quedarse rezagado, y debe de mantenerse a la vanguardia con los avances tecnológicos, con el objetivo de hacer más rápida y eficiente la actividad financiera del Estado, consistente en la obtención de los recursos económicos destinados al gasto público. Los contribuyentes para estar a la par con la autoridad hacendaria como obligados al pago de las contribuciones, necesitan invertir de igual manera en las tecnologías de la información, para modernizar sus procesos administrativos, contables, fiscales y financieros, y así poder dar respuesta de manera oportuna al fisco federal, cuando este lo requiera en el cobro de los tributos.

Con la implementación de las nuevas tecnologías, como herramientas para el desarrollo de las actividades de fiscalización por parte del Servicio de Administración Tributaria, en la implementación de las “revisiones electrónicas”, el principal beneficiado es la misma autoridad hacendaria. Realizando en menor tiempo las revisiones fiscales, ahorrando recursos humanos y económicos, así como también abarcando mayor número de contribuyentes, durante los ejercicios de fiscalización.

Es recomendable que los contribuyentes como medida de control fiscal eviten realizar “declaraciones en ceros”, cuando si se obtuvieron ingresos, ya que con el uso obligatorio del comprobante fiscal digital por internet (CFDI), hoy en día cualquier comprobante fiscal que emitan los contribuyentes a sus clientes, o reciban de sus proveedores, automáticamente son del conocimiento del Servicio de Administración Tributaria (SAT), por lo que el hecho de que los contribuyentes sigan presentando declaraciones con información estadística, o declarar en “ceros” o “sin operaciones” cuando, si se emitieron comprobantes por sus ingresos y recibieron comprobantes por sus egresos no es recomendable, con la información que hoy dispone la autoridad hacendaria, se han acortado los tiempos para que el fisco detecte esta situación, y

agregando también que el fisco recibe información de terceros, y con la misma puede realizar compulsas electrónicas con las operaciones realizadas con los terceros.

Al margen de los comprobantes fiscales, es de vital importancia que los contribuyentes realicen el monitoreo constante del estatus de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), recibidos de proveedores y acreedores, realizando una validación y verificación de la vigencia de los mismos, esto debido a que en la práctica cotidiana, muchos proveedores hacen cancelaciones de sus comprobantes emitidos sin dar previo aviso a sus clientes.

Los contribuyentes con la implementación de las revisiones electrónicas como herramienta de fiscalización, pueden resultar más afectados en su economía, ya que será de vital importancia que contraten nuevos servicios de asesoría legal fiscal especializada, comprar nuevo software contables, así como tener la información contable, fiscal y financiera en el menor tiempo posible trayendo consigo la erogación de fuertes cantidades económicas, para poder tener acceso a toda esta tecnología y certeza en la información que proporcionarán a las autoridades fiscales.

Indudablemente que con los nuevos procedimientos que la autoridad fiscal establece en la práctica de las revisiones electrónicas, se establecen períodos muy cortos para desvirtuar las resoluciones provisionales que de acuerdo al artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, notifican vía buzón tributario a los contribuyentes, estos se ven en la necesidad de establecer nuevos procedimientos en el registro de sus transacciones, cuidando mucho los aspectos contables, fiscales y financieros, para poder dar respuesta de manera oportuna a la autoridad fiscal.

“La influencia del tiempo en el procedimiento fiscal es de importancia decisiva, pues la eficacia y efectos de los actos de autoridad y del particular dependerán de la oportunidad con que se efectúen. En el caso de la autoridad, por ejemplo, si no ejercita en tiempo sus facultades de comprobación, estas se extinguen por caducidad, no siéndole ya posible verificar la situación fiscal del contribuyente o no pudiendo ya determinar diferencias de impuesto”, (Rodríguez, 2008).

Los contribuyentes con este nuevo esquema de fiscalización, pueden estar en una posición de desventaja para desvirtuar las resoluciones emitidas por la autoridad, de manera electrónica mediante el buzón tributario, ya que siendo el tiempo muy corto que el fisco otorga para solventar cualquier requerimiento, el contribuyente se ve en la necesidad de establecer una comunicación escrita objetiva, clara y concisa, para aclarar en tiempo y forma las resoluciones provisionales que recibe.

Cabe hacer mención que será de vital importancia, que los contribuyentes cuenten con un servicio de internet muy veloz, por la transferencia de datos y la magnitud de información que manejará, esto tendrá también un impacto económico en la contratación de un internet de mayor velocidad, que permita realizar todos los procedimientos en tiempo real.

Es importante destacar que no todos los contribuyentes están preparados para atender una revisión electrónica, ya que existen muchas empresas que tienen menor capacidad económica, y no tienen el acceso a estas nuevas tecnologías de la información, para atender de manera oportuna los requerimientos emitidos mediante resoluciones provisionales, así como también no cuentan con asesoría legal fiscal especializada, convirtiéndose en el grupo de contribuyentes con pocos medios y oportunidades para atender la práctica de las auditorías electrónicas. Bajo esta premisa el Servicio de Administración Tributaria (SAT), para el desarrollo pleno de las revisiones electrónicas a los contribuyentes de menores capacidades económicas, tendrá que realizar sus auditorías respetando sus garantías individuales contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que de esta manera se respete el derecho de audiencia, así como la seguridad jurídica de todos los contribuyentes.

Es necesario que el Servicio de Administración Tributaria justifique debidamente que la persona que estará realizando las auditorías electrónicas, tenga el perfil idóneo para darle la certeza a los contribuyentes de que quien les está revisando, es la persona calificada, ya que de lo contrario no sabrán si quien los audita es una persona autorizada, y si esta tiene o no facultades para ello; o bien si posiblemente los está auditando una computadora conectada a un software.

Es importante mencionar que, con la llegada de esta nueva modalidad de fiscalización de revisiones electrónicas, no desaparecen las notificaciones personales siguen vigentes, por lo tanto, se pueden aplicar principalmente a los contribuyentes de menores capacidades económicas que no cuentan con estas tecnologías de la información.

En el contexto de las resoluciones provisionales emitidas, los contribuyentes que no estén de acuerdo con las mismas, tienen la opción de tramitar los acuerdos conclusivos, mismos que deberán tramitar a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), señalando los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo.

Sin duda alguna, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tendrá un papel muy importante en la protección de los derechos de los contribuyentes, ya que gran número de contribuyentes no tienen el acceso a servicios de asesoría legal fiscal especializada, situándolos en una posición de indefensión, ante una autoridad fiscalizadora muy fortalecida.

Justificación

El desarrollo tecnológico, la implementación de las Tecnologías de Información ha proporcionado facilidad y agilidad a los procesos desarrollados por los gobiernos que hoy enarbolan la bandera de la transparencia. Debe reconocerse que, el devenir histórico, los avances en la ciencia y la tecnología presentan ventajas y desventajas. Por lo que respecta a la comunicación gobierno-gobernado, el objetivo es centrar la atención en la vigilancia que los órganos fiscalizadores ejercen, sobre aquellos en quien recae la obligación primaria de tributar o secundaria de informar, (Hernández, 2015).

Con la entrada en vigor de la Contabilidad Electrónica, también comienza una nueva modalidad de los métodos de fiscalización que la autoridad Hacendaria realizará, las llamadas “revisiones electrónicas”, la cual se apoya de todos los recursos electrónicos como la facturación electrónica, el buzón tributario, la firma electrónica avanzada, las balanzas de comprobación recibidas derivado del envío de la contabilidad electrónica, etc. El fisco aprovecha todos los recursos electrónicos que obran en su poder, para la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, siendo estos últimos los que deben de preparar toda la información que será enviada vía buzón tributario, necesitan establecer nuevos y mejores controles de facturación, registro y depuración de toda la Información contable y fiscal que proporcionen al fisco, para que de esta manera tengan una seguridad financiera, fiscal y jurídica, cumpliendo con los lineamientos y normas que establecen las leyes, decretos y reglas de carácter general.

Los contribuyentes se encuentran en un proceso de transición y adaptación al nuevo sistema de fiscalización, implementado por el Servicio de Administración Tributaria, y como todo período de transición es cuestión de tiempo, para que todo el universo de contribuyentes se adapten a interactuar en el mismo tenor, motivo por el cual los contribuyentes tienen que establecer nuevos sistemas de control de sus transacciones y registros contables, situación que si bien de momento les generará un costo adicional, les traerá beneficio por salud y bienestar empresarial.

Las nuevas tecnologías de información se han desarrollado muy rápido en estos últimos años, y actualmente a través de internet, las personas, las empresas y el Fisco se interrelacionan entre si de una forma mucho más eficiente.

Con la implementación de las “revisiones electrónicas”, como herramienta de fiscalización, el fisco federal se ve más fortalecido en el tema de la recaudación fiscal, aprovechando todos los recursos tecnológicos a su alcance, y al mismo tiempo dejando a los contribuyentes en un estado de desventaja, y debilidades para los que no llevan buenos controles en sus transacciones, y registros contables de la información financiera, contable y fiscal.

Cabe mencionar que no todo el universo de contribuyentes tiene acceso a las nuevas tecnologías de la información, ya que existen contribuyentes con menor capacidad económica, viéndose limitados a llevar su contabilidad en los programas Informáticos, que el Servicio de Administración Tributaria proporciona de manera gratuita, como el aplicativo “Mis Cuentas”, teniendo la desventaja de que la autoridad hacendaria, tiene acceso en el momento que lo desee a saber el estado de sus transacciones personales, situación que no es bien vista por el propio contribuyente.

Objetivos

Objetivo General:

- Establecer las razones de un orden técnico, por las cuales la revisión electrónica, es una herramienta trascendental en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.

Objetivos Específicos:

- Analizar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, entre las que se encuentra la revisión electrónica.
- Conocer las características técnicas de la contabilidad electrónica y de los medios electrónicos, cuya implementación y uso proveen información a las autoridades fiscales federales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- Estudiar las facultades de comprobación mediante la revisión electrónica en el contexto internacional y nacional.
- Analizar las etapas del procedimiento de fiscalización electrónica, sus lineamientos y criterios jurisprudenciales, para conocer las razones de orden técnico, que permitan establecer que dicho procedimiento es una herramienta trascendental en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.

Introducción

Al margen de los avances tecnológicos, la autoridad fiscal con el objetivo de incrementar la recaudación fiscal, ha implementado nuevos sistemas electrónicos, para el manejo de la contabilidad, así como para eficientar el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, ha incorporado la aplicación de las revisiones electrónicas, con el objetivo de realizar en menor tiempo las revisiones a los contribuyentes, así también reducir los gastos de ejecución en la realización de las auditorías fiscales implementándolas a través de los medios electrónicos como el buzón tributario, incrementando el padrón de contribuyentes revisados para comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El estudio y análisis se avoca a la revisión electrónica, como facultad de comprobación de las autoridades fiscales federales. Para ello, es conveniente tener previamente el conocimiento elemental de los antecedentes que motivaron a la autoridad fiscal, a incorporar esta nueva facultad de comprobación al Código Fiscal de la federación, saber cuál es el procedimiento de las revisión electrónica, la trascendencia y alcance, así como las oportunidades y limitaciones que tienen los sujetos revisados, para la atención de los requerimientos de la autoridad fiscal durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

En el presente trabajo también se destacan los logros que ha obtenido la autoridad fiscal, con la implementación de las revisiones electrónicas como facultad de comprobación, con relación a otras facultades de fiscalización, destacando la importancia y trascendencia que reviste la nueva herramienta de fiscalización comentada.

Índice de abreviaturas

- NEPE. Nuevo esquema de pagos electrónicos
- DEM. Documentos electrónicos múltiples
- XML Extensible Markup Languages (Lenguaje Etiquetado Extensible)
- SAT. Servicio de Administración Tributaria
- FEA. Firma Electrónica Avanzada
- DyP. Declaraciones y Pagos
- CFDI. Comprobante Fiscal Digital Impreso
- FE. Firma Electrónica
- FIEL. Firma Electrónica Avanzada
- CFF. Código Fiscal de la Federación
- ISR. Impuesto Sobre la Renta
- DIOT. Declaración Informativa de Operaciones con Terceros
- PRODECOM Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Capítulo I Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal

1.1. Facultades de Comprobación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los ciudadanos mexicanos, gozamos de garantías individuales que consagra nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al respecto, Burgoa (2008) aduce:

El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no solo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que este pertenezca. Es por ello que por lo que, sin hipérbole, se puede afirmar que el alcance ampliamente protector del artículo 16 constitucional, difícilmente se descubre en ningún sistema o régimen jurídico extranjero, a tal punto, que nos es dable aseverar que en ningún otro país, el gobernado encuentra su esfera de derecho tan liberalmente como en México, cuyo orden jurídico total, desde la Ley Suprema hasta el más minúsculo reglamento administrativo, registra su más eficaz tutela en las disposiciones implicadas en dicho precepto.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

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.

La garantía de legalidad en la ejecución de los actos de la autoridad, que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, asegura que los actos de molestia que se ocasionen a los particulares, solo podrán realizarlos las autoridades competentes,

mediante escrito fundado y motivado; además, en esta disposición se preserva el derecho a la inviolabilidad del domicilio de los particulares, (Carrasco, 2010).

El precepto reproducido consagra la garantía de legalidad genérica, consistente en el deber jurídico de toda autoridad que se dirija al gobernado, de hacerlo por medio de un mandamiento donde gráficamente conste el sentido de su actuar, amén de que la autoridad debe estar constitucionalmente facultada para realizar dicho procedimiento, y debe expresar en la orden escrita el precepto legal aplicable al caso y las razones, motivos o circunstancias que justifican su proceder, (Rojas, 2009).

Los antecedentes del precepto que se analiza se remontan al artículo 28 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1984 que estableció:

Son tiranos y arbitrarios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de la ley.

En el artículo 5o. Del proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de Junio de 1856 se estableció:

Todos los habitantes de la república, así en sus personas y familiares, como en su domicilio, papeles y posesiones están cubiertos de todo atropellamiento, exámen o cateo, embargo o secuestro de cualquier persona o cosa, excepto en los casos prefijados por las leyes y con la indispensable condición de que se proceda racionalmente y de que la autoridad competente exprese en su mandato escrito la causa probable del procedimiento, sostenida por la afirmación, al menos de un testigo, y señale y describa el lugar que debe ser registrado o la cosa o persona que debe ser secuestrada. En el caso de delito in fraganti, toda persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

Con este precepto se puede afirmar que desde períodos anteriores a la realización de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, se tenía la misma idea con relación al artículo 16 de la Carta Magna actual.

El precepto citado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, inicia estableciendo el término nadie, refiriéndose a quienes gozan de esa garantía de protección, consagrando que a ningún ciudadano mexicano puede negarse ese derecho, en ese tenor, Burgoa (2008) aduce lo siguiente:

El término “nadie”, que es el que demarca desde el punto de vista subjetivo la extensión de tales garantías individuales, es equivalente a “ninguna persona”, “ningún gobernado”. Por ende, interpretando a contrario sensu la disposición constitucional en que se contienen las garantías involucradas en el artículo 16, el titular de las mismas es todo gobernado, es decir, todo sujeto cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad, abstracción hecha de sus atributos personales, tales como la nacionalidad, la religión, la situación económica, etc.

Así también Rojas en su obra comenta que:

El precepto empieza diciendo: “nadie”, con lo cual está indicando que todos, esto es que todo individuo, independientemente de edad, sexo, credo, domicilio, nacionalidad, naturaleza jurídica, etcétera, está tutelado por esta norma. Es una protección amplísima que se concede a todo habitante del territorio nacional e inclusive a quienes no estando materialmente dentro del territorio, sufran una afectación en sus intereses jurídicos dentro del ámbito espacial de la República Mexicana, Incluye también a las personas morales en función a sus derechos personales, (Rojas, 2009).

Mediante este precepto se hace referencia a un acto de autoridad, como un acto de molestia, por el poder que le otorga la Carta Magna al estado, para el ejercicio de las facultades de

comprobación, siempre y cuando sea la autoridad competente, así como lo establece la Segunda Sala, de la Suprema Corte (1975):

El acto de autoridad que debe supeditarse a tales garantías consiste en una simple molestia, o sea, en una mera perturbación o afectación, a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto, cuyo alcance protector, a través de ese elemento, es mucho más amplio que la tutela que imparte al gobernado el artículo 14 constitucional, mediante las garantías de audiencia y de legalidad consagradas en sus párrafos, segundo, tercero y cuarto. En efecto, si la garantía de audiencia solo es operante frente a actos de privación, es decir, respecto a actos de autoridad que importen una merma o menoscabo a la esfera de la persona (disminución de la misma), o una impedición para el ejercicio de un derecho, resulta que es ineficaz para condicionar la actividad de las autoridades que no produzcan las aludidas consecuencias. Por ello, cuando se trate de actos de privación en sentido estricto ni de actos jurisdiccionales penales o civiles, (a los cuales se refiere respectivamente los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 16 constitucional), sino de actos de mera afectación de índole materialmente administrativa, las garantías constitucionales son las consagradas en la primera parte del artículo 16 de la constitución.

El concepto de “persona” desde el punto de vista jurídico, se establece en atención a la capacidad imputable al individuo, consistente en adquirir derechos y contraer obligaciones, teniendo la personalidad jurídica así expresada, como supuesto, la misma individualidad psico-física. En consecuencia, no todo individuo es una persona desde el punto de vista del derecho, puesto que, para adquirir esta calidad, se requiere que jurídicamente se le repute dotado de la citada capacidad, (Burgoa, 2008).

Análisis del término familia

La afectación por un acto de molestia en perjuicio del gobernado a través de su familia, no implica que la perturbación consiguiente se realice precisamente en alguno o algunos de los

miembros pertenecientes a dicho grupo, sino que opera en los derechos familiares del individuo, (Burgoa, 2008).

El domicilio del gobernado es uno de sus bienes que en las diversas instituciones jurídicas, de distintos pueblos históricamente dados ha merecido la mayor protección. Así en el derecho anglosajón, el “home” del inglés se consideraba desde tiempos remotos con un “tabú” frente a las autoridades del Estado, a tal punto que el mismo rey estaba impedido para afectarlo de cualquier manera, si el acto correspondiente no se ceñía a las exigencias de la ley de la tierra, es decir, el common law. En este sentido está concebido el artículo XLVI de la Carta Magna Inglesa, que poscribía todo acto que lesionara los bienes del freeman sin ajustarse a lo previsto por la lex terrae, (Burgoa, 2008).

Con vista a los antecedentes históricos de nuestro artículo 16 constitucional, el “domicilio” del gobernado equivale a su propio hogar, es decir, a su casa o habitación particular donde convive con su familia.

Sin embargo, se puede decir que la connotación de dicho bien jurídico se refiere igualmente a los diversos lugares a que aluden los artículos 29 y 33 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que la afectación que a través de dicho elemento puede experimentar el gobernado, es factible que se realice en las distintas hipótesis que a continuación se menciona:

1. En el sitio o lugar en el que la persona tenga establecido su hogar, esto es, su casa-habitación donde conviva con sus familiares, comprendiéndose en el todos los bienes que se encuentren dentro de ella, los cuales, por tal motivo, pueden constituir la materia del acto de molestia;
2. En cuanto a las personas morales, el sitio o lugar donde se halle establecida su administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Civil.

Papeles

Bajo la denominación de papeles a que se refiere el artículo 16 constitucional, se comprenden todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico. La razón de ser de la tutela que a dicho elemento imparte las garantías de seguridad jurídica contenidas en el mencionado precepto, estriba en poner a salvo de cualquier acto de molestia, especialmente de los cateos arbitrarios, la documentación del gobernado, y que pueda servir de base a propósitos bastardos e inconfesables para comprometerlo en cualquier sentido, (Burgoa, 2008).

Bienes muebles e inmuebles

Por último los bienes muebles e inmuebles que se encuentren bajo el poder posesorio de una persona, se protegen frente a los actos de molestia a través del elemento posesiones, pudiendo ser el afectado tanto el poseedor originario como el derivado, pero nunca el simple detentador, (Burgoa, 2008).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acertadamente protege las garantías individuales del contribuyente en el precepto citado, contra cualquier acto administrativo de la autoridad fiscal, para garantizar la seguridad jurídica del gobernado.

En el mismo tenor Sánchez (1997), comenta que esta regla se le conoce como derecho de legalidad y obliga a toda autoridad a satisfacer los siguientes imperativos:

La competencia constitucional para emitir el acto. Se refiere a la competencia que toda autoridad tiene y que deriva de los principios constitucionales; por ejemplo: el presidente de la Republica no tiene competencia constitucional para dictar sentencias en procesos penales, si lo hiciera violaría este derecho por el concepto que examinamos, (Sánchez, 1997).

Mandamiento escrito. Este imperativo deriva del principio de seguridad jurídica por virtud del cual la autoridad debe hacer constar en un documento los alcances de un acto de molestia

para que el gobernado se encuentre en posibilidad de saber si el acto se apega a la Constitución o si, por el contrario, carece de validez, (Sánchez, 1997).

La fundamentación. La autoridad debe expresar los específicos ordenamientos legales, que atribuyen a su encargo la competencia y las facultades para emitirlo; también los artículos que contemplan las hipótesis del caso concreto. Para fundar no basta la mención genérica de una ley o de un código, es imprescindible la identificación de cada uno de los ordenamientos aplicables al caso de que se trate, (Sánchez, 1997).

Derivado del análisis anterior se observa, que mediante este precepto todo acto de diligencia por parte del fisco federal, debe de reunir estos requisitos para que sea legal, de lo contrario toda persona tendría el poder para realizar un acto de molestia a otra, haciendo énfasis en que todo acto debe ser promovido por una autoridad competente, así también debe de ser por escrito y estar motivado y fundamentado, es decir señalar los motivos y la legislación aplicable para la exigencia de esas obligaciones.

Vallarta (1946), argumenta que: el cobro unilateral de los impuestos corresponde a un largo proceso de desarrollo de las instituciones fundamentales, principalmente desde la época en que los señores feudales obtienen la carta magna, con la cual se inicia la era de las grandes declaraciones de derechos. El impuesto tiene el carácter de obligatorio y definitivo, con lo cual se quiere indicar que no está en la voluntad del contribuyente rehuir su pago, pues es un mandato inexorable y sin contraprestación, a diferencia del empréstito que es reembolsable. El ejercicio de la facultad económico-coactiva y el establecimiento de las sanciones fiscales, plenamente reconocidas como instrumentos eficaces del régimen fiscal, son medios complementarios para el cobro de los impuestos.

1.2 Facultades de comprobación en términos del Código Fiscal de la Federación

En materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, los contribuyentes determinan y realizan el pago de contribuciones a su cargo, con las formas y formatos autorizados que el fisco da a

conocer mediante reglas de carácter general, así también el periodo en que deberán de ser pagadas de acuerdo a la legislación aplicable vigente, así como lo establece el artículo 6o tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

Artículo 6°. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

En el precepto citado se le da la facultad al contribuyente para que autodetermine y pague las contribuciones que tiene a su cargo, y se presume que las contribuciones que determina y paga a la autoridad es correcta, salvo prueba en contrario por parte del fisco en el ejercicio de sus Facultades de Comprobación.

La autoridad fiscal a fin de facilitar sus facultades de comprobación y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones sustantivas de los causantes, debe facilitar a los contribuyentes los recursos administrativos, a fin de que los mismos tengan todas las facilidades administrativas, de asistencia y orientación, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como lo señala el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

En los términos del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades tributarias están obligadas a dar asistencia a los contribuyentes, y a explicar las disposiciones fiscales con lenguaje sencillo; establecer y mantener oficinas en todo el territorio nacional para auxiliar y orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso a través de medios electrónicos; elaborar formularios para declaraciones, de tal manera que no cueste trabajo llenarlos; señalar en forma precisa, los requerimientos mediante los cuales se les exija la presentación de declaraciones, avisos; difundir los derechos y medios de defensa que puedan hacerse valer en contra de las resoluciones fiscales; efectuar reuniones de información, sobre todo, cuando hay modificación de disposiciones; publicar anualmente las resoluciones que emitan las autoridades que establecen disposiciones de carácter general; dar a conocer en forma

periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras y difundir los servicios de asistencia al contribuyente a través de la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria.

No obstante lo señalado en esta artículo acerca de la asistencia al contribuyente, mientras existan leyes oscuras y no se expidan los reglamentos correspondientes, que hagan las aclaraciones pertinentes, sobre todo, cuando hay reformas a las leyes fiscales a través de la miscelánea fiscal, ni se editen instructivos para facilitar el cumplimiento de las leyes fiscales que cada día son más fuertes y rigurosas las exigencias que oprimen al causante, e independientemente del elevado costo del control y administración de los impuestos, será letra muerta, (Ponce, 2007).

En el artículo 33, la fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se establece la facultad de los contribuyentes para que designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, dicho precepto a la letra dice:

Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

El precepto citado ofrece a los contribuyentes la oportunidad de ser representados de manera gratuita, por un profesional con experiencia en la materia fiscal, para que a través de él soliciten opiniones, o recomendaciones a las autoridades fiscales, a fin prevenir y resolver los problemas derivados del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

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,

tendrán las siguientes facultades de acuerdo al artículo 42, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, como a continuación lo muestra el esquema 1:



Esquema 1, facultades de comprobación.

Rectificar errores aritméticos u omisiones en las formas oficiales. Como primera facultad establecida en el artículo 42, fracción I, se tiene:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Con muchas frecuencia los contribuyentes, haciendo uso de las facultades que le otorga el artículo 6o., del Código Fiscal de la Federación, realizan la determinación de los impuestos teniendo errores en los mismos, generando como consecuencias que la autoridad fiscal realice sus procedimientos de fiscalización, cabe mencionar también que en muchas ocasiones, dichos errores no corresponden a los contribuyentes, sino a la autoridad revisora que comete errores en sus procedimientos de auditoría fiscal, al respecto Margáin (2016), aduce lo siguiente:

Con mucha frecuencia estos errores u omisiones que se observan tienen su origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco, o bien son errores de cálculo, los que pueden dar origen a que se requiera al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate. Sin embargo, en ocasiones los errores aritméticos no son del contribuyente sino del personal del propio fisco al verificar las sumas o cálculos hechos por el contribuyente o no hay tales omisiones debido a que la autoridad fiscal está haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la ley.

Requerir la exhibición de la contabilidad. Como segunda facultad se tiene la que se encuentra contenida en el Artículo 42, fracción II, que establece:

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.

Esta facultad que se encuentra contenida en el ordenamiento citado, también es conocida como revisión de gabinete o de escritorio, que a partir del ejercicio fiscal 2014, incluye en su precepto la facultad de requerir información relativa a la contabilidad, datos y otros documentos o informes, a través del buzón tributario, derivada de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013 y que entro en vigor el 1 de enero de 2014.

Esta facultad prevista en la fracción II, se regula por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que nos indica que en 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.

Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Mediante las nuevas herramientas de notificación, que introducen el uso del buzón tributario, los contribuyentes deben de estar al tanto, de los mensajes recibidos, para poder contestar en tiempo y forma las solicitudes a que se refiere la citada fracción, en el mismo tenor Margáin (2016) comenta:

El contribuyente debe, diariamente revisar, su computadora para verificar que tienen o no un requerimiento o para que exhiba su contabilidad o proporcione datos, documentos o información que se necesita por la autoridad fiscal para efecto de llevar a cabo una revisión de gabinete, lo cual puede no ser del conocimiento del contribuyente, sea por un defecto de su aparato, por estar ausente en su domicilio fiscal, por tomarse unos días de vacaciones, por accidente o enfermedad, otorgando al legislador la opción de notificar actos de suma importancia, que por causas no imputables al interesado puede no ser notificado por el buzón tributario, pero para la autoridad fiscal llevo a cabo una notificación.

Visitas y Auditorías. Como tercera facultad que se encuentra en el Artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación:

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

Podemos considerar que esta facultad es la más importante de las autoridades fiscales y que causa intranquilidad en quienes la padecen, aun cuando cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales, primero, por las molestias que causa el tener a un personal ajeno al propio que anda escudriñando todo, y, segundo, porque no es raro que surjan problemas entre dicho personal sobre una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables, que dará origen a fuertes desembolsos para defenderse y nulificar la actuación de la autoridad fiscal, (Margáin, 2016).

Revisiones de dictámenes. Como cuarta facultad, se tiene la contemplada en el artículo 42 primer párrafo fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Revisar la expedición de comprobantes fiscales digitales. Como quinta facultad se establecida en el artículo 42, primer párrafo, fracción V, lo siguiente:

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el

código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Margáin (2016), en su obra facultades de comprobación fiscal aduce que la fracción V del precepto citada alude a seis clases de visitas domiciliarias, como son:

- a) Verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales por internet;
- b) De la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;
- c) El cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia;
- d) Verificar la operación de los sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías;
- e) Verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contengan dichas bebidas hayan sido destruidas de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación;
- f) Verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que este sea auténtico.

Practicar avalúo o verificación física de bienes en transportes. Artículo 42, primer párrafo, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación:

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Toda mercancía es un bien, por lo que no se debe olvidar que el personal del Fisco Federal si pretende practicar avalúo o verificar físicamente bienes en transporte, ello deberá efectuarse en el recinto oficial o en el lugar en el que el contribuyente los guarde, (Margáin, 2016).

Pero los tribunales han resuelto, que no en cualquier punto del país puede el personal de aduanas detener vehículos, para verificar los bienes que se transportan y de ser de importación, exigir que se acredite la legal importación de ella. El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación nos dice:

Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos. Como séptima facultad que se otorga a la autoridad fiscal, de acuerdo al artículo 42 primer párrafo, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, se tiene:

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones

Muy importante lo establecido en dicha fracción, debido a que los funcionarios y empleados públicos también deben de ser auditados, para verificar que realicen sus funciones, conforme lo establecen las autoridades de gobierno, al respecto Margáin (2016), aduce lo siguiente:

Aquí se observa como el legislador distingue entre funcionarios o autoridades y empleados públicos, a lo cual se volverá cuando se examine si el personal que se designa para desahogar una orden de visita es o no autoridad, única forma de satisfacer el requisito constitucional de que toda acta que se levante deba efectuarse por una autoridad. Se ha considerado que si el acto de molestia que la

autoridad fiscal, dirige a un contribuyente alude a las facultades que enumera el artículo 42, ello es suficiente para considerarlo debidamente fundamentado.

Práctica de Revisiones Electrónicas. De acuerdo al artículo 42 primer párrafo, fracción IX del Código Fiscal de la Federación.

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.

Inicio de las facultades de comprobación. El segundo párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece que:

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En muchos procedimientos de fiscalización, se observan a las autoridades estatales, realizando diligencias con motivo del cumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado, siendo este Impuesto Federal, que si bien en primera instancia no corresponde a su nivel de alcance como autoridad estatal, la autoridad fiscal le ha dado las facultades a los Estados, mediante la celebración de convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, en el mismo sentido, Margáin aduce:

Como las autoridades fiscales estatales están autorizadas a ejercer las facultades de comprobación antes señaladas en materia fiscal federal, sea de manera independiente o en combinación con las autoridades fiscales federales o bien al concluir una o iniciar su labor con otra, o como en ocasiones se ha visto en el pasado, que las dos autoridades se unen para revisar el cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente puede verse sujeto a la fiscalización de dos autoridades que actúan de manera independiente, o en combinación o en forma sucesiva por cada una de ellas.

La autoridad fiscal puede solicitar datos, informes y documentos, sin que esto signifique que ha iniciado las facultades de comprobación, así como lo establece el artículo 42-A, del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales determinarán mediante resolución, las contribuciones o aprovechamientos omitidos encontrados, durante el desarrollo de sus facultades de comprobación, con motivo del incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, como lo establece el artículo 51 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 51.- Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

El fisco federal en el uso de sus facultades de comprobación, que le confieren los preceptos citados, al emitir los diferentes actos administrativos, estos últimos deberán de contener los requisitos contenidos en el artículo 38 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que en su texto dice:

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 vaya dirigido, se señalan los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán obtener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

1.2.1. Caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

La palabra caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho. El legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o bien permite su opción. Si esa manifestación no se produce en ese tiempo, se pierde el derecho a la opción, (Sánchez, 2006).

El ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, tiene un período de vigencia llamado caducidad, que de acuerdo al artículo 67 de Código fiscal de la Federación es de cinco años, terminados los plazos citados , la autoridad fiscal, pierde la facultad de revisar un ejercicio, en este sentido Arrijoja (2008) comenta:

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante un tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro de esta figura nos proporciona el Derecho Procesal a través de la llamada “caducidad de la instancia” que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale: por ejemplo seis meses. Dentro del contexto del derecho fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones se extinguen en un plazo de 5 años el cual no está sujeto a interrupción ni a suspensión. La prescripción de los créditos u obligaciones fiscales, en cambio si está sujeta a interrupción y suspensión, (De la Garza, 2008).

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece:

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presente la declaración de ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- III. Se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales.
- IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

En el mismo tenor, Arrijoa (2008), aduce las características siguientes de la caducidad:

1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias, para el ejercicio de las siguientes atribuciones:
 - a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.;
 - b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios;
 - c) Imponer sanciones por infracciones a las normas fiscales.
2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consuma es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

- Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios;
- Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos;
- Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al que hubiere cesado la comisión de la infracción.

Al respecto el Sánchez Cordero (1985), diccionario jurídico mexicano aduce el concepto de caducidad como lo siguiente:

Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el termino expresado en la ley.

Para el derecho administrativo, la caducidad, es la extinción de los actos administrativos, por falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el propio acto, para que se genere o preserve un derecho, generalmente por negligencia, descuido o inactividad de un particular que no cumplió con los deberes que le impone una norma jurídica, lo cual es notable en el rubro de concesiones administrativas, cuando el concesionario no explota los bienes que son motivo de la misma, o no presta los servicios públicos que dieron origen a ese acto jurídico dentro del lapso de tiempo legal, automáticamente se propicia la caducidad de la concesión, que es visible en los rubros de aguas nacionales, minas, comunicaciones y transportes, entre otras, (Sánchez, 2006).

No debe de confundirse caducidad con prescripción

La prescripción es una institución de derecho sustantivo mientras que la caducidad es una institución procedimental y por lo tanto perteneciente al Derecho Tributario Formal o Administrativo. La finalidad de ambas instituciones en común: crear la seguridad que se desprende al extinguir facultades (caducidad) o adeudos y responsabilidades que no se han exigido, ejercido o practicado después del razonable termino de 5 años, (De la Garza, 2008).

Tratándose de contribuyentes que no cumplan en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales el segundo párrafo, del artículo 67, del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada.

1.3. La reforma fiscal que introduce la facultad de revisión electrónica

Con la adición de la fracción IX, al artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, que entro en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se incorporan al presente ordenamiento las revisiones electrónicas como facultad de comprobación, de la autoridad fiscal.

En la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre de 2013, establece lo siguiente:

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Con la implementación de las revisiones electrónicas, se estima reducir el tiempo en que se concluye con los procedimientos de fiscalización, de un año a tan solo 3 meses, esta nueva herramienta aumenta el padrón de contribuyentes revisados, y por consiguiente la cantidad de créditos fiscales cobrados por parte del fisco, así también reducirá los gastos de ejecución en la realización de las auditorías fiscales, implementándolas a través de los medios electrónicos como el buzón tributario.

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

Con el aprovechamiento de los medios electrónicos, a través de los cuales la autoridad fiscal realiza las revisiones electrónicas, las notificaciones de las mismas se realizan vía buzón tributario, como principal medio de comunicación, enviando los requerimientos de datos, informes y documentos, que impliquen el incumplimiento de las disposiciones fiscales de los causantes, así como también las aclaraciones de dichos requerimientos por parte de los contribuyentes, se realizarán por buzón tributario, estimando que dichas revisiones tendrán una duración de 3 meses. Dicho procedimiento de fiscalización, obliga a los contribuyentes a llevar un buen control de los mensajes recibidos en el buzón tributario, para enterarse al momento en el que reciba alguna solicitud o requerimiento de información, y así tener una capacidad de respuesta inmediata para solventar dichas notificaciones, y evitar la determinación de créditos fiscales.

Una de las ventajas propuesta en la reforma fiscal 2014, radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

En el mismo contexto se propone adicionar la fracción IX al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que habla de las Revisiones Electrónicas a los contribuyentes.

Los procedimientos de las revisiones electrónicas se realizan más rápido, centradas en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, que a diferencia con las otras facultades de comprobación, contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, estas últimas se centran en pruebas selectivas de la contabilidad de los contribuyentes, revisando algunos meses completos de los registros contables, dichas revisiones tardan mucho tiempo. Con la implementación de las revisiones electrónicas se reducirán considerablemente los tiempos de las revisiones y al mismo tiempo se reducen los costos.

Por otra parte es preciso tener en cuenta que de acuerdo con cuantificaciones del Servicio de Administración Tributaria, el proceso de notificación personal tiene un costo de 259 pesos por diligencia, con una eficiencia del 81%, y requiere de 5 a 30 días a partir de la generación del documento para concluir el proceso de notificación. Por ello utilizar los medios electrónicos digitales para los tramites permitirá disminuir, además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente existen, pues se realizarían de manera inmediata.

Es importante destacar, que con las revisiones electrónicas los contribuyentes no tienen comunicación presencial, con los auditores encargados de la revisión, como es el caso del ejercicio de las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete, para lo cual en el último párrafo del Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, se establece que las autoridades tienen la obligación de informar los hechos u omisiones, que detecten durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica:

Finalmente se propone establecer en el último párrafo del 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Con la implementación del procedimiento para las revisiones electrónicas, es indispensable establecer en el Código Fiscal de la Federación las reglas para que la autoridad pueda ejercer sus facultades sobre conceptos no revisados anteriormente, así como la condición para que los revise nuevamente con hechos nuevos, al igual que para emitir la determinación de contribuciones que de ellos deriven, tal como actualmente se regula en los artículos 46, último párrafo, y 50, último párrafo, del mismo ordenamiento legal, para las revisiones de gabinete y visitas domiciliarias tradicionales.

Por medio del buzón tributario, los contribuyentes le darán seguimiento a las resoluciones que la autoridad hacendaria emita, de las revisiones electrónicas que lleven en curso, esto es muy importante porque el fisco informa y da respuesta a sus procedimientos de revisión, siendo este un derecho que todo ciudadano mexicano debe tener el derecho de audiencia.

Mucho se ha comentado por los contribuyentes, sobre la seguridad de su información, debido a que con esta nueva herramienta de fiscalización todo se recibe, y se envía electrónicamente por buzón tributario. El Servicio de Administración Tributaria, tiene un reto muy importante en mantener a la vanguardia y actualizado, sus sistemas y servidores informáticos y al mismo tiempo blindarlos del robo de información, y así darles seguridad a los usuarios, que su información está siendo utilizada solo por la autoridad fiscal y no por terceras personas.

1.4. Las revisiones electrónicas como facultad de comprobación

La revisión electrónica es una facultad de comprobación, establecida en la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que ejercerán las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos, relacionados, han cumplido con sus obligaciones fiscales y aduaneras, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Es importante destacar que con la implementación de las revisiones electrónicas como facultad de comprobación, contenida en dicho precepto del Código Fiscal de la Federación, se siguen aplicando las facultades de comprobación contenidas en dicho ordenamiento.

Con la introducción de las revisiones electrónicas como facultad de comprobación de las autoridades fiscales, también muchos contribuyentes se ampararon, argumentando que dichas revisiones constituyen un acto de molestia, y violan la garantía de seguridad jurídica establecida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ese tenor, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió mediante un comunicado de fecha 06 de julio de 2016 que a la letra dice:

La actividad que despliega la autoridad hacendaria consistente en revisar la información y documentación que obra en su poder, remitida electrónicamente y relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, no constituye un acto de molestia, en virtud de que tal proceder, por sí y hasta en tanto no le haga saber al interesado la existencia de alguna irregularidad, no restringe derecho alguno de los contribuyentes, antes bien, permite constatar su situación fiscal sin generar las consecuencias y afectaciones propias del ejercicio de otras facultades de comprobación, como lo son, la visita domiciliaria o la revisión de escritorio.

Proc Asi ad conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Para estos efectos, el medio de comunicación electrónico que utilizará la autoridad será el Buzón Tributario, establecido en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación.

Es importante destacar, que la fracción VII del artículo Segundo de las disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación para 2014, señalan que las reglas relacionadas con el buzón tributario entraron en vigor el 30 de junio de 2014 para las personas morales y el 1 de enero de 2015 para las personas físicas.

En el desarrollo de las revisiones electrónicas, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, consiste en la emisión por parte de las autoridades fiscales de una resolución provisional, que en su caso, contendrá una pre-liquidación a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

Artículo 53-B

- 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.

Esta resolución provisional emitida por la autoridad, constituye una propuesta de pago y en ningún momento se considera un requerimiento de pago, así lo estableció la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis Tesis: 2a. /J. 158/2016 (10a.), Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Publicación: viernes 28 de octubre de 2016 10:38 h, Decima Época 2012939 5 de 29, Jurisprudencia (Administrativa):

REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO.

La preliquidación de las contribuciones omitidas contenida en la resolución provisional, se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos al verificar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con los pagos definitivos de una contribución, señalando la cantidad que, en su caso, deberá cubrir para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal. Por esa razón, la preliquidación constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, no así un requerimiento de pago, ya que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización respectivo o en el recurso de revocación, la autoridad hacendaria dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas.

Los contribuyentes contarán con un plazo de quince días hábiles para: manifestar lo que a su derecho convenga y proporcionar la información y documentación, tendente a desvirtuar las

irregularidades detectadas, o aceptar la pre-liquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, con la opción de corregir su situación fiscal dentro de dicho plazo, mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos junto con los accesorios, en cuyo caso gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas. De acuerdo al artículo 53-B fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 53-B Código Fiscal de la Federación

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

Es muy importante destacar que dichas resoluciones administrativas pueden declararse ilegales cuando se encuentren en los siguientes supuestos que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 51, que a la letra dice:

ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- I.** Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

En caso de que el contribuyente haya ofrecido pruebas para desvirtuar lo establecido en la resolución provisional, la autoridad estará obligada a valorarlas. Si las pruebas ofrecidas por el contribuyente son suficientes a juicio de la autoridad para desvirtuar las observaciones formuladas en la resolución provisional, ésta emitirá y notificará la resolución final

Si la autoridad identifica elementos adicionales que deban ser verificados, procederá en cualquiera de los casos siguientes:

1. Emitir un segundo requerimiento, dentro del plazo de 10 días siguientes a aquel en que haya recibido las pruebas. Ese requerimiento deberá ser atendido en un plazo de 10 días siguientes, contados a partir de la notificación o bien,
2. Solicitar información y documentación de terceros; caso en el cual se suspenderá el plazo para que la autoridad fiscal emita su resolución, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en el que el tercero conteste. Esta situación deberá notificársele al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de la información.

Una vez que la autoridad tenga en su poder las pruebas adicionales exhibidas por el contribuyente o los terceros, contara con un plazo de 40 días hábiles, contados a partir de su desahogo, para emitir y notificar la resolución correspondiente.

Cabe 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 una revisión fiscal electrónica, se tendrá por perdido el derecho a realizarlo.

Es importante destacar que debido a esta forma de fiscalización de la autoridad, es recomendable que los contribuyentes obtengan asesoría legal fiscal especializada que les permita estar preparados para recibir una revisión electrónica y enfrentarla con éxito.

Conclusiones

La autoridad fiscal, con el fin de exigir el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, implementa actos administrativos a través de los cuales gestiona el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, derivadas del incumplimiento de las disposiciones fiscales, estos mismos actos deben reunir los requisitos necesarios, para garantizar la seguridad y legalidad jurídica contemplada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y así de esta manera respetar las garantías individuales de los sujetos revisados.

La autoridad hacendaria realiza el ejercicio de sus facultades de comprobación, para comprobar y coadyuvar con el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, que los gobernados se autodeterminan, que si bien esta misma se considera de buena fe, salvo prueba en contrario, si se encuentran errores u omisiones durante el ejercicio de las facultades de comprobación, a través de las distintas herramientas y métodos que para tales efectos señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 y 48, a fin de obtener la evidencia suficiente y competente cuando se hayan encontrado, errores u omisiones en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y así determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos, comunicados a los gobernados a través de resoluciones definitivas.

Con la inclusión de la fracción IX, al artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, se incorporó como nueva herramienta de fiscalización de la autoridad fiscal, las Revisiones Electrónicas, que traen consigo una evolución muy importante en materia de fiscalización a favor de la autoridad fiscal, ya que mediante esta nueva modalidad pretende incrementar la

recaudación, disminuir los tiempos de revisión así como captar e incorporar nuevos contribuyentes cautivos y sin duda alguna a su vez será un reto muy importante para los contribuyentes sujetos a revisión, ya que esto los obliga a eficientar los registros y el control fiscal y administrativo, para evitar imponderables por parte del fisco federal, así también se incrementarán los costos en materia de recursos tecnológicos y asesoría legal que tendrán la necesidad de contratar para tener una capacidad de respuesta optima, ante esta nueva herramienta de fiscalización.

Mediante la implementación de las revisiones electrónicas, como herramienta de fiscalización trascendental de las autoridades fiscales, se pretende disminuir los tiempos de las auditorías fiscales realizadas a los contribuyentes, ya que las facultades de comprobación tradicionales se llevan un año o más, para determinar las omisiones de las contribuciones y aprovechamientos, con la utilización de esta nueva herramienta los periodos de revisión son de máximo 4 meses y el número de contribuyentes revisados es mayor que en el sistema tradicional de fiscalización, con esta nueva facultad de comprobación, el fisco federal aumentará en gran medida la recaudación, al realizar las revisiones y auditorías de un manera más rápida. Con esta nueva modalidad de fiscalización la autoridad fiscal aprovechando los recursos como son: la facturación electrónica, el buzón tributario, la contabilidad electrónica y los demás medios electrónicos, cuenta con toda la información de todas las transacciones realizadas de los contribuyentes en tiempo real, y así poder detectar la omisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Capítulo II La Contabilidad Electrónica y los medios electrónicos como fuente de información

2.1 Antecedentes de los medios electrónicos

Con la constante evolución de las tecnologías de la información en las comunicaciones, la creación de nuevos programas informáticos, mismos que facilitan las operaciones en las empresas, así como la implementación de controles internos, facturación, y el cumplimiento de obligaciones fiscales para los contribuyentes, este último no en su totalidad ya que la autoridad hacendaria ha implementado más obligaciones en esta materia.

Para llegar al cumplimiento de obligaciones por medios digitales han pasado muchos años y modificaciones al esquema jurídico en general. Es digno de mencionar que los antecedentes más próximos los encontramos en una sucesión de situaciones a partir de agosto del año 2002, fecha en que debió presentarse de manera generalizada el pago de contribuciones provisionales por medio del llamado NEPE, es decir, nuevo esquema de pagos electrónicos; posteriormente en marzo del año 2003, la declaración anual de las personas morales se envió con el formato denominado “DEM”, por sus siglas que resumen la expresión “documentos electrónicos múltiples”, Hernández y Galindo (2015).

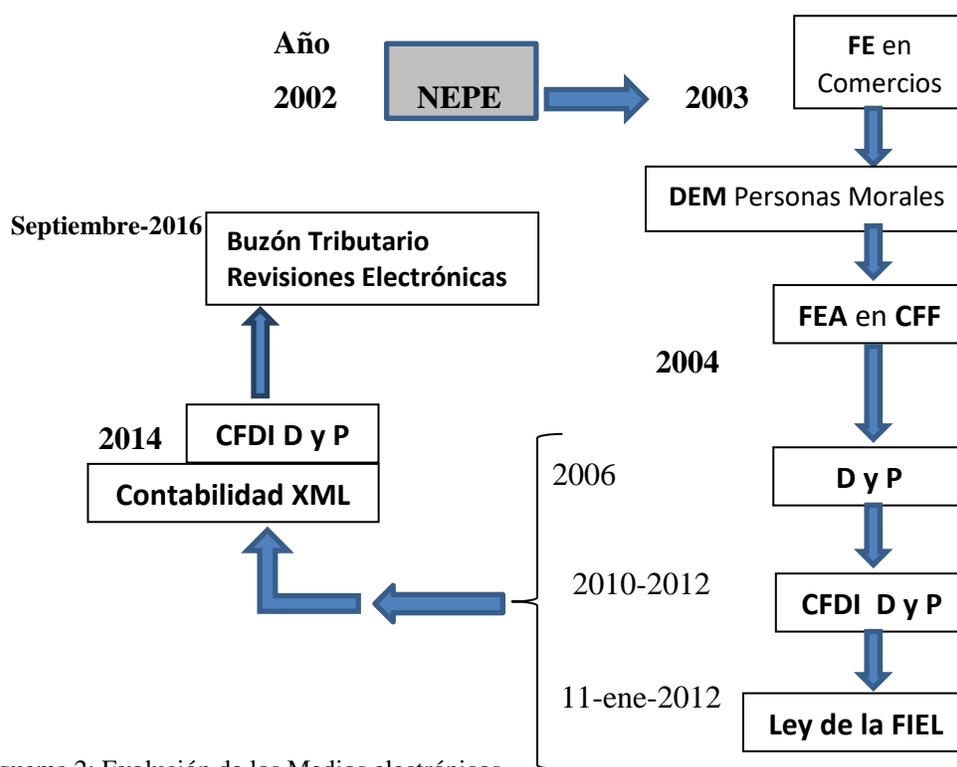
En el ejercicio 2003 surgen adiciones al Código de Comercio para incluir en el título segundo, el comercio electrónico, en dicha modificación se contempla el uso de firmas electrónicas y se establecen requisitos que deben cumplir las firmas en cuestión, (Artículo 97, Código de Comercio).

El Código Fiscal de la Federación sufre también una adición, para introducir la obligación de los contribuyentes en el uso de la Firma Electrónica Avanzada, así como su asignación a las personas físicas y morales, Artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, adicionado de acuerdo con el Diario Oficial de la Federación publicado el 4 de enero de, (2004).

En el año 2004 se obliga a los contribuyentes a presentar sus pagos provisionales mediante el esquema denominado Declaraciones y Pagos, que efectivamente entra en operación generalizada hasta el ejercicio 2012, Hernández y Galindo (2015).

En 2014 se eliminan los diversos esquemas de comprobación fiscal, para dejar uno solo: el CFDI en formato XML. En el año 2014 se unifica la plataforma y gran parte de la información tributaria es XML, teniendo un ciclo de operación del contribuyente más transparente para las autoridades, y solicitando a los contribuyentes su catálogo de cuentas, sus 13 balanzas mensuales y las pólizas de registro, todo ello en formato XML, Hernández y Galindo (2015).

A continuación se muestra un esquema de la evolución de los medios electrónicos en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes:



Esquema 2: Evolución de los Medios electrónicos

2.2 La contabilidad electrónica

2.2.1. Definición legal y elementos que la integran

En base a las Normas de Información Financiera, se tiene el siguiente concepto de Contabilidad:

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, (Párrafo 3, Norma de Información Financiera A-1).

En el mismo tenor y coincide la definición de contabilidad de Moreno (2005) que aduce lo siguiente:

La contabilidad es una técnica que produce sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre los eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad, (Moreno, 2005).

Integración de la contabilidad para efectos fiscales

De acuerdo a la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los elementos que integran la contabilidad son los siguientes:

1. Los libros
2. Sistemas y registros contables
3. Papeles de trabajo
4. Estados de cuenta
5. Cuentas especiales
6. Libros y registros sociales
7. Control de inventarios y método de evaluación
8. Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos,
9. Los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros

10. Además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos
11. Así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales,
12. La que acredite sus ingresos y deducciones; y
13. La que obliguen otras leyes.

2.2.2. Antecedentes y justificación para su obligatoriedad

La obligación del envío mensual de la contabilidad electrónica

El Servicio de Administración Tributaria, en su carácter de órgano fiscalizador posee gran cantidad de información, como son los Comprobantes Fiscales Digitales emitidos y recibidos de los contribuyentes y además, establece una nueva obligación fiscal correspondiente en el envío de la información contable, establecida en el artículo 28 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcribe:

Par Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de le la inform Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de in de llevarl carácter general que se emitan para tal efecto. mato XML, como lo señala la Regla 2.8.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio Fiscal 2017, que a continuación se transcribe:

Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y V, y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del SAT, excepto los contribuyentes que registren sus operaciones a través de la aplicación electrónica “Mis cuentas” en el Portal del SAT, deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML.

Para los efectos del artículo 28, fracción IV del Código Fiscal de la Federación antes citado, los contribuyentes que tengan la obligación de ingresar su información contable, en forma

mensual a través del portal del servicio de administración tributaria, enviarán su Catálogo de cuentas, balanza de comprobación, pólizas y auxiliares contables.

La Regla antes citada al establecer, que para el cumplimiento del envío de la contabilidad electrónica, los contribuyentes tienen que generarla en archivo XML, esto representa un mayor gasto en la compra de las nuevas tecnologías de la información.

Fechas para el cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos de manera mensual

Para el cumplimiento de la obligación del envío de la información contable a través del portal del Servicio de Administración Tributaria, a que se refiere el artículo 28, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se establecen los siguientes plazos para las personas físicas, y personas morales, publicados en la Regla 2.8.1.7., fracción II de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, que establece lo siguiente:

- a) Las personas morales, excepto aquéllas que se encuentren en el supuesto previsto en el inciso c) de esta fracción, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros tres días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.
- b) Las personas físicas, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros cinco días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información contable a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

Así también se establecen fechas especiales para el cumplimiento de dicha obligación, para el envío de la balanza anual correspondiente al cierre del ejercicio fiscal, que de manera sincronizada con la presentación de la declaración anual de los contribuyentes, el envío de la balanza de comprobación tiene que ser con fecha posterior al envío de la declaración anual, para

estos efectos el inciso e), de la fracción II, de la regla 2.8.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, establece lo siguiente:

Tratándose de personas morales el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se enviará a más tardar el día 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda; en el caso de las personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda.

2.2.3. Principales características del catálogo autorizado

El **catálogo de cuentas** es el documento en el que se detalla de forma ordenada todos los números (claves) y nombres de las cuentas de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden, aplicables en la contabilidad de un ente económico, (Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017).

El catálogo de cuentas de cada empresa, se diseña de acuerdo a las necesidades de cada entidad económica, integrando las cuentas que se adapten a las operaciones que efectúen, de manera que se logren identificar de una manera fácil y práctica, para llevar un buen control de los registros contables, ya que las mismas formarán parte de los estados financieros, que serán entregados a los administradores, gerentes generales y directores, para la toma de decisiones.

En primer lugar se tiene la obligación del envío del catálogo de cuentas conforme al Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal, y anexo técnico publicado en el portal del Servicio de Administración Tributaria, el cual establece que cada cuenta debe de tener el dígito agrupador de cada cuenta de mayor y subcuenta, como se establece en la fracción I, de la Regla 2.8.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016, que a continuación se cita:

I. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del SAT; a éste se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el Anexo 24 apartado A, inciso a).

Los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

De acuerdo al Anexo 24 apartado A, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, el catálogo de cuentas deberá contener los siguientes datos:

- Versión: Versión del formato publicado en el documento técnico.
- RFC: Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente al que pertenece la información del catálogo de cuentas.
- Mes: Es el mes en el que inicia la vigencia del catálogo de cuentas.
- Año: Es el año en que inicia la vigencia del catálogo de cuentas.
- Código Agrupador: Es la identificación de la equivalencia o correspondencia entre el Catálogo de cuentas de los contribuyentes y el código agrupador del SAT de las cuentas de nivel mayor y subcuenta de primer nivel de acuerdo a la naturaleza y preponderancia de la cuenta.
- Número de Cuenta: Es la clave de las cuentas o subcuentas que integran el catálogo de cuentas del contribuyente.
- Descripción: Es el nombre de las cuentas o subcuentas que integran el catálogo de cuentas del contribuyente.
- Subcuenta de: Es la clave de la cuenta a la que pertenece la subcuenta.
- Nivel: Es el nivel en el que se encuentran las cuentas o subcuentas en el catálogo de cuentas del contribuyente.
- Naturaleza: Es el origen, deudora o acreedora, que tienen las cuentas o subcuentas en el catálogo del contribuyente, pudiendo ser deudora o acreedora.

Este nuevo catálogo de cuentas, tiene todas las características del catálogo utilizado en la contabilidad, solo se le agrega un nuevo requisito que es el código agrupador, que de acuerdo a

la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, apartado A, inciso a), tiene el siguiente objetivo, que a continuación se cita:

El código agrupador del SAT tiene el objetivo de que la información sea presentada de manera uniforme, para lo cual es necesario que los contribuyentes asocien las cuentas de su catálogo de cuentas al código agrupador por naturaleza y preponderancia de la cuenta.

El código agrupador, como requisito del catálogo de cuentas, deberá de ser uniforme para todos los contribuyentes, ya que tanto las personas físicas, como las morales tienen actividades muy distintas y por lo tanto cada entidad tiene cuentas de acuerdo a su tipo de actividad, pero serán asociadas al mismo código agrupador asignado de acuerdo al anexo antes citado.

Todos los contribuyentes obligados al envío de la contabilidad electrónica, primeramente tendrán que realizar una depuración, de todas las cuentas de su catálogo, para reflejar saldos correctos, así como eliminar cuentas que no se utilizan, para que de esa manera se reflejen los saldos correctos en la balanza de comprobación que también tienen la obligación de enviar.

2.2.4. Principales características de la balanza de comprobación

Una vez definido el catálogo de cuentas, con el código agrupador correspondiente a cada cuenta, se procede a verificar la balanza de comprobación que a continuación se define, de acuerdo al apartado B, del Anexo 24, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017 que a continuación se transcribe:

La balanza de comprobación es el documento contable que incluye y enlista los saldos y movimientos de todas las cuentas y subcuentas de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden, que además muestran la afectación en las distintas cuentas.

La balanza de comprobación deberá de contener todos los saldos y movimientos de las cuentas contables de activo, pasivo, capital, resultados y cuentas de orden como lo establece la

fracción II de la Regla 2.8.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2017 que a continuación se transcribe:

II. Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del SAT.

Los requisitos que deberá contener la balanza de comprobación, de acuerdo al apartado B, del Anexo 24, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, son los siguientes:

- ✓ Versión: Versión del formato publicado en el documento técnico.
- ✓ RFC: Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente al que pertenece la información de la balanza de comprobación.
- ✓ Mes: Es el mes por el que se envía la balanza de comprobación.
- ✓ Año: Es el año por el que se envía la balanza de comprobación.
- ✓ Tipo de Envío: Existen dos tipos de envío de balanza de comprobación, la normal y la complementaria. La normal es la que se envía por primera ocasión en el periodo (mes) y la complementaria es la que se envía cuando exista un envío previo de la balanza de comprobación normal.
- ✓ Fecha de Modificación de la Balanza: Es la fecha en que se modificó la balanza de comprobación, aplica únicamente en las balanzas de comprobación complementarias.
- ✓ Número de Cuenta: Es la clave de las cuentas o subcuentas que integran la balanza de comprobación del contribuyente.
- ✓ Saldo Inicial: Es el monto del saldo inicial de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- ✓ Debe: Es el monto de la sumatoria de los movimientos deudores de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- ✓ Haber: Es el monto de la sumatoria de los movimientos acreedores de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).

- ✓ Saldo Final: Es el monto del saldo final de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).

La balanza de comprobación requerida por la autoridad, a comparación con la balanza de comprobación que tradicionalmente, los contribuyentes han manejado, tiene como diferencia que destacan dos requisitos que se han adicionado, el tipo de envío y la fecha de modificación de la balanza, el primero se refiere a si se trata de un envío normal o complementario tratándose de alguna corrección de la primera balanza enviada, y el segundo hace referencia a la fecha en que se modifica la balanza, mismo que aplica solo para los envíos complementarios como antes se describe.

Haciendo referencia al tipo de envío, que es normal o complementario, deja muy claro que los contribuyentes no deben de estar modificando, sus registros constantemente, esto debido a que la autoridad tendrá muy presente a los contribuyentes que modifiquen de manera constante sus registros, ya que al hacerlo en alguna cuenta de ingreso o gasto, les generará diferencias en sus declaraciones de impuestos, teniendo como consecuencia también que se presenten complementarias de dichas declaraciones, para que lo declarado coincida con la balanza de comprobación enviada.

Es importante destacar también que, los contribuyentes al enviar su balanza de comprobación, prácticamente están dándole toda su información contable a la autoridad fiscal, misma que tendrá la información mes con mes y podrá determinar estados financieros, verificar que este coherente la asociación de costos y gastos, determinar de manera inmediata la utilidad o pérdida de la empresa, determinar los impuestos a que este obligada la entidad, y comparar de manera inmediata con sus declaraciones presentadas, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Pólizas y auxiliares contables

Las operaciones y transacciones de la entidad se registran en pólizas contables, que de acuerdo al apartado C, del Anexo 24, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, se definen de la siguiente manera:

Las pólizas del periodo son documentos internos donde se registran las operaciones desarrolladas por un ente económico, relacionando la información necesaria para su identificación. Deberá permitir la identificación del comprobante fiscal que ampare la transacción, así como el método de pago.

De la misma manera el contribuyente tendrá la obligación de enviar las pólizas y los auxiliares de cuentas, cuando la autoridad fiscal se lo requiera, con el motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, como lo establece la fracción III de la Regla 2.8.1.6., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017 que se cita a continuación:

Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

Con los métodos de fiscalización tradicional, la información que se entrega con motivo de la realización de alguna visita domiciliaria o revisión de gabinete, la autoridad solicita información de las pólizas físicas, es decir impresas, así también los libros diarios y mayor a detalle de cada cuenta contable, correspondientes a los meses en revisión, con las auditorías electrónicas, la autoridad fiscal solicitará en archivos electrónicos, las pólizas y auxiliares contables, ahorrándose con ello el manejo de grandes volúmenes de información impresa.

En el mismo tenor y atendiendo a los requisitos de los registros contables, el Código Fiscal de la Federación en su fracción II, artículo 28, establece que todos los registros contables deberán de reunir los requisitos que se establecen en el Reglamento de dicho Código citado, que para los mismos efectos en su artículo 33, primer párrafo, inciso B, fracción III, establece lo siguiente:

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

En el mismo sentido la Regla 2.8.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, en lo referente al envío de las pólizas y auxiliares contables, establece la forma en que se deben de relacionar los folios con las pólizas y auxiliares contables, en su segundo párrafo de la fracción III, que a continuación se transcribe:

En cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate, de conformidad con el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse la clave en el RFC de éste, conforme al Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del SAT.

Requisitos de los registros y asientos contables

Para efectos de los requisitos de los registros y asientos contables que debe de llevar la contabilidad, el Código Fiscal de la Federación establece en la fracción II, del artículo 28 los siguientes lineamientos:

Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

En este mismo tenor, y aplicando lo dispuesto en el ordenamiento antes citado, la Resolución Miscelánea Fiscal, en su Regla 2.8.1.6 penúltimo párrafo, nos señala que en materia de contabilidad en medios electrónicos, establece que los registros contables se deben de realizar aplicando, alguna disposición legal o normativa, como a continuación se transcribe:

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera,

o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad “United States Generally Accepted Accounting Principles” (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

Mediante la aplicación de la regla antes citada, los registros contables deben de realizarse cumpliendo los requisitos del Código Fiscal de la Federación, de su Reglamento y de acuerdo a Normas de Información Financiera, y así estar debidamente registrados en la contabilidad, para efectos del envío de la contabilidad electrónica.

En el mismo ordenamiento el Código Fiscal de la Federación, establece que la contabilidad de los contribuyentes debe de llevarse en medios electrónicos, mediante este procedimiento de registro electrónico, quedan atrás los registros tradicionales, que antes se realizaban en los formatos impresos de pólizas de diario, ingresos, egresos y cheque, a continuación se muestra la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que establece textualmente lo siguiente:

Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Al margen de los avances tecnológicos, el uso de las tecnologías de la información y el internet, los sistemas de contabilidad y registro de las operaciones y transacciones de una entidad económica, han dado un giro de 360 grados, automatizando los procesos contables.

Para estos efectos el rubro B del artículo 33, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que los registros contables deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

El precepto citado, establece una fecha límite para llevar el registro contable de las operaciones, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad en medios electrónicos, estableciendo como límite los cinco días siguientes a la realización de la operación, sin embargo, en la Regla 2.8.1.18., fracción II, de la Resolución Miscelánea Fiscal, para el Ejercicio Fiscal 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, establece que dichos registros contables se podrán realizar a más tardar el último día natural del mes siguiente, al que corresponda la operación de que se trate, dicho precepto se menciona a continuación:

II. El registro de los asientos contables a que refiere el artículo 33, Apartado B, fracción I del Reglamento del CFF, se podrá efectuar a más tardar el último día natural del mes siguiente, a la fecha en que se realizó la actividad u operación.

El mismo Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 33, primer párrafo, rubro B, fracción II, al igual que el Código de Comercio, establece la obligación de llevar un libro diario en forma descriptiva, como a continuación se transcribe dicho precepto:

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevar se libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros

diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente, (Hernández, 2015).

El siguiente requisito que se cita, corresponde a la manera en que se captura la información contable, que con este nuevo esquema de la contabilidad electrónica, los asientos contables deben de registrarse asociando cada movimiento de la póliza, con el folio del comprobante fiscal digital correspondiente, permitiendo así identificar el folio fiscal, la forma de pago, el importe de la operación, los impuestos que genera, así como todos los datos fiscales del contribuyente emisor del comprobante, como a continuación se menciona en la fracción III, del Rubro B, primer párrafo, del artículo 33, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que a continuación se cita:

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

Cuando no sea posible identificar el folio de los comprobantes fiscales, para relacionarlos con el asiento contable se procederá de acuerdo a la Regla 2.8.1.6., fracción III, tercer párrafo, de la

Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio Fiscal 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, que a continuación se transcribe:

Cuando no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá, a través de un reporte auxiliar relacionar todos los folios fiscales, la clave en el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza, conforme al Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del SAT.

Identificación de las inversiones y su deducción

El siguiente requisito contemplado en la fracción IV, del Artículo 33, Rubro B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos menciona que es necesario llevar un control y registro de las inversiones realizadas, así como la documentación comprobatoria o comprobantes fiscales que las amparen, para poder hacerlas deducibles, a continuación se cita dicho ordenamiento:

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

En el ejercicio profesional, para llevar un buen control de las inversiones en las empresas, se realiza el registro contable y se realizan cédulas en formatos de Excel por cada una de las inversiones realizadas, dichas cédulas también forman parte de la contabilidad, de acuerdo a la Regla 2.8.1.18., primer párrafo, fracción I, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de diciembre de 2016, que a continuación se transcribe:

De los papeles de trabajo y registro de asientos contables

2.8.1.18. Para los efectos del artículo 33, Apartado B, fracciones I y IV del Reglamento del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad estarán a lo siguiente:

Los papeles de trabajo relativos al cálculo de la deducción de inversiones, relacionándola con la documentación comprobatoria que permita identificar la fecha de adquisición del bien, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, son parte de la contabilidad.

Almacenamiento de la información contable

En la actualidad con el uso de las nuevas tecnologías de información y comunicación, los registros contables y pólizas correspondientes, se guardan y conservan en unidades de almacenamiento digital o en la nube, estando disponible en cualquier lugar que el contribuyente lo requiera, para atender las diligencias administrativas correspondientes realizadas por las propias autoridades fiscales.

Con base al artículo 28, fracción I, primer párrafo y 30 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que expidan Comprobantes Fiscales Digitales Impresos, tienen la obligación de almacenarlos en de manera digital en su formato electrónico XML, como lo establece la Regla 2.7.1.1., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, publicada el pasado 23 de diciembre de 2016, que a continuación se transcribe:

Para los efectos de los artículos 28, fracción I, primer párrafo y 30, cuarto párrafo del CFF, los contribuyentes que expidan y reciban CFDI, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML.

Conservación de la contabilidad y documentos

Los contribuyentes que tengan la obligación de llevar contabilidad, tendrán también la obligación de conservarla a disposición de las autoridades fiscales, en caso de que las mismas las requieran en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tal como lo establece el artículo 30, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que se cita a continuación:

Artículo 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 de este Código.

Para tales efectos dicha información contable se deberá de conservar por un periodo de 5 años, a disposición de la autoridad fiscal, como lo establece el artículo 30, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

El ordenamiento antes citado, hace referencia a que los contribuyentes tienen que conservar la contabilidad, durante un período de cinco años, esto con la finalidad de que la autoridad fiscal, en el uso de sus facultades de comprobación, en cualquier momento que lo requiera, solicite parte de la contabilidad para la revisión del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Contribuyentes liberados de conservar la contabilidad

La obligación de conservar la contabilidad, se establece mediante el precepto citado con antelación, así también se establecen excepciones para los contribuyentes que opten por registrar sus operaciones, a través de la aplicación electrónica mis cuentas, proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria en su portal de internet, los contribuyentes que utilicen la aplicación citada, no tendrán la obligación de conservar la contabilidad, tal como lo cita la Regla 2.8.1.9., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, que a continuación se transcribe:

Excepción de conservar la contabilidad a los contribuyentes del RIF

2.8.1.9. Los contribuyentes que registren sus operaciones a través de la aplicación electrónica “Mis cuentas” del Portal del SAT, quedarán exceptuados de las obligaciones establecidas en los artículos 30 y 30-A del CFF.

El precepto citado, en razón de que la autoridad fiscal cuenta en tiempo real, con toda la información relativa a la contabilidad, en el momento en que la misma lo requiera, para el ejercicio de sus facultades de comprobación.

2.3 Los medios electrónicos en materia fiscal federal

e-firma

Mediante la Iniciativa de Ley para el ejercicio 2017, aprobado por el Congreso de la Unión, se contemplan dos modificaciones al Código Fiscal de la Federación, para darle auge al uso de la Firma Electrónica Avanzada ahora e-firma, en las operaciones comerciales y facilitar la comunicación entre los particulares y la autoridad hacendaria a través del Buzón Tributario, dicha adición al Código Fiscal de la Federación se transcribe a continuación en su artículo 17-F, se agrega un párrafo que establece lo siguiente:

Los particulares que acuerden el uso de la firma electrónica avanzada como medio de autenticación o firmado de documentos digitales, podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria que preste el servicio de verificación y autenticación de los certificados de firmas electrónicas avanzadas. Los requisitos para otorgar la prestación de dicho servicio se establecerán mediante reglas de carácter general que emita dicho órgano administrativo desconcentrado.

A través del uso de la Firma Electrónica (e-firma), la autoridad fiscal garantiza la seguridad y confidencialidad de los datos personales de los contribuyentes, para que los mismos lo utilicen como un medio de autenticación para la realización de sus transacciones y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en este mismo sentido el Código de Comercio en su artículo 97 establece lo siguiente:

Cuando la ley requiera o las partes acuerden la existencia de una Firma en relación con un Mensaje de Datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si se utiliza una Firma Electrónica que resulte apropiada para los fines para los cuales se generó o comunicó ese Mensaje de Datos.

Buzón tributario

El 8 de diciembre de 2013, con la presentación de la iniciativa de reforma hacendaria para el ejercicio fiscal 2014, se propuso la creación de esta nueva figura denominada “buzón tributario”, regulada en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-K que establece lo siguiente:

Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- i. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- ii. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

El Buzón Tributario es el nuevo medio de comunicación entre el contribuyente y el SAT, el cual permite interactuar en la presentación de promociones y trámites, así como notificar vía electrónica diversos documentos y depositar información al SAT, (Novoa, 2015).

Información que se presentara a través del buzón tributario

Haciendo énfasis en la fracción II del Artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación comentado, es importante destacar que de acuerdo al primer párrafo de dicho ordenamiento, los contribuyentes que tengan asignado un buzón tributario, como sistema de comunicación, para estos efectos el Servicio de Administración Tributaria dará a conocer a través de su página de internet, la relación de promociones, solicitudes, avisos, que los contribuyentes podrán presentar a través del buzón tributario, tal como lo establece la Regla 2.2.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016, que se transcribe a continuación:

Para los efectos de los artículos 17-K, fracción II; 18 y 18-A del CFF, el SAT dará a conocer a través de su portal la relación de promociones, solicitudes, avisos y demás información que presentarán los contribuyentes utilizando el apartado de “Buzón tributario”, así como la relación de servicios a su disposición que se incorporarán en el mencionado buzón.

Para estos efectos el Servicio de Administración Tributaria, pública en su página de internet, la relación de los trámites y servicios que se pueden presentar vía buzón tributario, con fundamento en la Regla antes citada y el Anexo 1A de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, como a continuación se presenta:

Trámite (1A, RMF2017)	Nombre del trámite en el Buzón Tributario
Notificación electrónica	Notificaciones
Mensajes de interés	Mensajes
Trámites	
Recurso de revocación en línea	Recurso de revocación en línea
Consultas y autorizaciones en línea	Registro de solicitud de autorizaciones en y/o consultas
Solicitud de devolución de saldos a favor	Solicitud de devolución
Aviso de compensación de saldos a favor	Aviso de compensación
Solicitud de condonación de créditos fiscales a contribuyentes en concurso mercantil	Solicitud de condonación para contribuyentes en concurso mercantil
Aclaración cuando no es posible efectuar la transferencia electrónica y se advierte de la consulta a la solicitud de devolución a través del portal del SAT, que la misma tiene el estatus de "abono no efectuado" o "solicitud de cuenta CLABE"	Sustitución de cuenta CLABE por devolución no pagada
Estímulo al buen contribuyente	Aviso de crédito conforme a Decreto del 18 de noviembre de 2015

Servicios	
Solicitud de acuerdo conclusivo (PRODECON)	Solicitud de acuerdo conclusivo (PRODECON)
Consultas	
Hechos u omisiones de revisiones de auditoría	Hechos u omisiones de revisiones de auditoría
Devolución automática	Servicios de consulta sobre Devolución automática
Aplicaciones	
Contabilidad electrónica	Contabilidad electrónica
Decretos	
Forma Oficial 61. Manifestación del prestatario para la aplicación del estímulo fiscal del IVA por la prestación de servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación	Decreto de apoyo a vivienda (forma oficial 61)
Forma Oficial 78. Información de ingresos exentos por servicios parciales de construcción de casa habitación	Decreto de apoyo a vivienda (forma oficial 78)
Forma Oficial 80. Información de los préstamos con partes relacionadas de las sociedades cooperativas de producción	Decreto de sociedades cooperativas de producción (forma oficial 80)
Renovación del parque vehicular del autotransporte	Consulta global de cumplimiento
Aviso que deberán presentar los centros de destrucción autorizados por el SAT, a través del Sistema de avisos de destrucción y donación de mercancías	Aviso del estímulo
Solicitud de series y números de folios para la destrucción de vehículos	Solicitud de serie y folio

Informe de series y números de folios cancelados	Series y folios cancelados
Declaración informativa sobre el estímulo fiscal aplicado por los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados. Sustitución	Informativa sustitución
Forma 60. Declaración informativa sobre el estímulo fiscal aplicado por los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados. Renovación	Informativa renovación
Avisos	
Aviso Crédito por concepto de Pérdidas Fiscales	Crédito por concepto de Pérdidas Fiscales
Aviso de la determinación del Derecho Extraordinario sobre minería	Aviso de minería
Aviso para continuar emitiendo monederos electrónicos de combustibles	Aviso para continuar emitiendo monederos electrónicos de combustibles
Aviso para continuar emitiendo monederos electrónicos de vales de despensa	Aviso para continuar emitiendo monederos electrónicos de vales de despensa
Aviso del Proveedor de Servicio Autorizado (PSA) para juegos con apuestas y sorteos	Aviso PSA para juegos con apuestas y sorteos
Solicitud de renovación de autorización para operar como proveedor de certificación de CFI	Aviso de solicitud de renovación de OV para verificar a los PSA
Aviso de certificación de Proveedor de Servicio Autorizado (PSA)	Aviso de certificación de Proveedores de Servicio Autorizado (PSA)
Aviso de actualización de datos de los emisores de monederos electrónicos de combustibles	Aviso de actualización de datos de los emisores de monederos electrónicos de combustibles
Aviso de actualización de datos de los emisores de monederos electrónicos de vales de despensa	Aviso de actualización de datos de los emisores de monederos electrónicos de vales de despensa

Aviso para la asignación de clave de marca de tabacos labrados	Avisos AGJ
Envío de garantía por autorización para ser emisor de monederos electrónicos de combustible	Avisos AGJ
Envío de garantía por autorización para ser emisor de monederos electrónicos de vales de despensa	Avisos AGJ
Fiscalización electrónica	
Revisiones electrónicas	Aportación de pruebas de fiscalización electrónica de impuestos internos
Mi Repositorio	
Mi repositorio	Mi repositorio

Fuente: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx
31 de mayo de 2017

Consulta obligatoria

Los contribuyentes que tengan asignado el buzón tributario, tendrán la obligación de consultarlo dentro de los tres días siguientes, a aquel en el que reciban aviso de correo electrónico de la autoridad fiscal con el asunto de que tienen una notificación en dicho buzón, tal y como lo establece el artículo 17-K, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcribe:

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general.

La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Entrada en vigor del buzón tributario

Se establece la entrada en vigor de este nuevo canal de comunicación, para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014; para las personas físicas a partir del 1 de enero de 2015, así como también se establece que los actos de notificación por parte de la autoridad fiscal, se seguirán realizando en los términos del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, a través de los métodos tradicionales de notificación, a continuación se transcribe dicho ordenamiento establecido en la fracción VII, del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias para el ejercicio fiscal 2014:

Lo dispuesto en el artículo 17-K fracción I de este Código, entrará en vigor únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014; para las personas físicas, a partir del 1 de enero de 2015.

En tanto entre en vigor lo dispuesto en el artículo 17-K, fracción I, las notificaciones que deban hacerse vía buzón tributario deberán realizarse en términos del artículo 134 de este Código.

Horarios de funcionamiento del buzón tributario para notificaciones

El Servicio de Administración Tributaria, realizará notificaciones a través del buzón tributario en días y horas hábiles que para estos efectos establece el Artículo 12, del Código Fiscal de la Federación, como lo menciona el primer párrafo de la Regla 2.12.2., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial de la Federación que a continuación se transcribe:

Para los efectos de los artículos 12, 13, 17-K, fracción I y 134, fracción I del CFF, 11 de su Reglamento y Segundo Transitorio, fracción VII de las Disposiciones Transitorias del CFF, el SAT realizará notificaciones a través del buzón tributario en el horario comprendido de las 9:30 a las 18:00 horas (De la Zona Centro de México).

La legalidad de los documentos digitales

Para los efectos del Código Fiscal de la Federación se entenderá por Documento digital, el establecido en el artículo 17-D, cuarto párrafo de dicho Código que se transcribe a continuación:

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Para que los documentos digitales sean legales, deben de reunir una serie de requisitos de autenticidad y autoría, para evitar la falsificación de los mismos, para lo cual el artículo 17-I, del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

La integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Para los mismos efectos, se establecen los siguientes requisitos que deben de contener los documentos digitales, de acuerdo al precepto establecido en el artículo 17-D, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Uso de certificado de sello digital

Para el cumplimiento del ordenamiento citado, es necesario que los contribuyentes para la utilización de los documentos digitales, cuenten con un certificado vinculado a la firma electrónica avanzada (e-firma), como lo establece el segundo párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación a continuación:

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En este mismo tenor, se comprende que la firma electrónica avanzada causa los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, para el desarrollo de las transacciones y el cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, tal como lo establece el artículo 17-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación:

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

La Seguridad de los documentos electrónicos en las revisiones electrónicas

Con la implementación de las revisiones electrónicas, crece la incertidumbre de los contribuyentes, acerca de la seguridad de la información que proporcionan al Servicio de Administración Tributaria, esto debido a la proliferación de personas que trafican con información y datos de las empresas importantes, así como de entidades económicas consideradas como competencia, con el objetivo de dar un mal uso que termina perjudicando a los entes económicos, mermando sus ventas y por consiguiente en muchas ocasiones llevando a la quiebra a las mismas.

Los problemas de confidencialidad, integridad y autenticidad y no repudio se resuelven mediante la tecnología llamada criptografía, la cual se define como una rama de las matemáticas que, al aplicarse a mensajes digitales, proporciona las herramientas idóneas para solucionar los problemas antes mencionados; es decir, la criptografía sirve para solucionar problemas difíciles en aplicaciones específicas, (Valadez, 2014).

La confidencialidad se refiere a la capacidad de mantener un documento electrónico inaccesible a cierto número de personas. La autenticidad se refiere a la capacidad de determinar si una lista determinada de personas ha establecido su reconocimiento y/o compromiso sobre el contenido del documento electrónico. El problema de la autenticidad de un documento tradicional se soluciona mediante la firma autógrafa ya que, mediante ella, un individuo manifiesta su voluntad de reconocer el contenido de un documento y, en su caso cumplir con los compromisos que el documento establezca, (Valadez, 2014).

La Autoridad Fiscal está obligada a conservar la confidencialidad de la información contable, financiera y fiscal que posee de los contribuyentes, para garantizar la seguridad y evitar el mal uso de la información.

En el mismo tenor, se establece esta obligación a cargo de la autoridad hacendaria en el penúltimo y último párrafo del artículo 1º de la Ley General de Protección de Datos Personales en posesión de Sujetos Obligados, que a la letra dice:

Los sindicatos y cualquier otra persona física o moral que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal serán responsables de los datos personales, de conformidad con la normatividad aplicable para la protección de datos personales en posesión de los particulares.

Para los particulares poseedores de información personal de los contribuyentes, como es el caso de las personas físicas y morales que reciben información, para el cumplimiento de la Ley

Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, la Ley los obliga a mantener la confidencialidad de dicha información en el último párrafo del Artículo 1° de la Ley General de Protección de Datos Personales en posesión de Sujetos Obligados, que a la letra dice:

En todos los demás supuestos diferentes a los mencionados en el párrafo anterior, las personas físicas y morales se sujetarán a lo previsto en la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.

No existe una forma que garantice al 100% la seguridad en la información. Sin embargo dependiendo del grado de importancia, se deben balancear aspectos de diseño de software y hardware para obtener un grado aceptable para enfrentar el riesgo. Se puede afirmar que si la llave privada solo es conocida y accesible por el firmante, sería prácticamente imposible, para el receptor, falsificar una firma digital del firmante, o abrir un sobre digital dirigido al firmante, utilizando métodos matemáticos, (Valadez, 2014).

Obligación de las autoridades fiscales de guardar absoluta reserva de la información recibida de los contribuyentes

Las autoridades fiscales tienen la obligación de guardar absoluta confidencialidad, de la información que los contribuyentes les proporcionen a través de los medios electrónicos, con el objetivo de evitar que la misma llegue a estar en posesión de terceras personas, que hagan mal uso de la misma perjudicando su actividad económica, así como lo establece el artículo 69, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Este derecho de los contribuyentes, se refuerza en el Artículo 2, fracción VII, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el cual dispone expresamente lo siguiente:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, se le da tratamiento como información de carácter reservado, de acuerdo al artículo 14 primer párrafo, fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental que dispone lo siguiente:

Artículo 14. También se considerará como información reservada:

II. Los secretos comercial, industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal.

La información electrónica como insumo de la autoridad fiscal para las revisiones electrónicas

La autoridad fiscal, con toda la información con la que obra en su poder, que los contribuyentes le envían de manera electrónica, como son Comprobantes Fiscales Digitales emitidos y recibidos, declaraciones mensuales, informativas, anuales y toda la información relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los cuales contienen toda la información de las operaciones que realizan en el desarrollo de sus actividades económicas.

Este recurso es el insumo principal y el de mayor importancia para el Fisco Federal, ya que por medio del mismo la autoridad fiscal puede fiscalizar de manera directa los pagos provisionales y anuales de los diferentes impuestos locales y federales.

- Catálogo de cuentas

- Balanzas de comprobación
- Pólizas contables
- Declaraciones de impuestos (anual de ISR)
- Escrituras de catastro
- DIOT (Declaración Informativa de Operaciones con Terceros)

2.3.1. Bases de datos que lleven las autoridades fiscales

Las autoridades fiscales estatales y federales, trabajan de manera coordinada, la Federación realiza Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y las Entidades Federativas, cuyo objetivo se describe a continuación en un Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guerrero, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de agosto de 2015:

PRIMERA.- El objeto del presente Convenio es establecer la coordinación y colaboración administrativa para que las funciones de administración de los ingresos federales y el ejercicio de las facultades en materia fiscal que se otorgan mediante este Convenio, se asuman por parte de la entidad y, en su caso, por los municipios de ésta, dentro del marco de la planeación democrática del desarrollo nacional.

Mediante el ordenamiento antes citado, se le da la facultad a las Entidades Federativas y los Municipios, para que por conducto de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, asuman funciones de administración de los ingresos federales y de algunas facultades en materia fiscal, que se otorgan mediante dicho convenio, de esta manera las Entidades Federativas y los Municipios que la conforman, realizan actividades de fiscalización de las contribuciones federales.

En este tenor las Entidades Federativas, participan de manera activa en los procedimientos de fiscalización de las contribuciones federales, esto se ve reflejado cuando los contribuyentes reciben de la Secretaria de Finanzas y Administración de los Estados, un requerimiento, con motivo de la omisión en el cumplimiento del pago provisional definitivo de Impuesto al Valor

Agregado, al ser el mismo un Impuesto Federal, los contribuyentes siempre se han preguntado por qué este tipo de requerimientos, los está notificando la Entidad Federativa, la respuesta es que se le otorga a las entidades federativas esta facultad, a través de la celebración de Convenios de Colaboración Administrativa, entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades Federativas se suministrarán información que ambas requieran, para eficientar la recaudación de ingresos por contribuciones locales, estatales y federales, como lo establece la cláusula sexta del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guerrero, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de agosto de 2015, que a continuación se transcribe:

SEXTA.- La Secretaría y la entidad se suministrarán recíprocamente la información que requieran respecto de las actividades y los ingresos coordinados a que se refiere este Convenio.

De esta manera las Entidades Federativas proporcionarán información a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, relativa a su base de datos para el cobro de contribuciones Municipales y Estatales, tales como registros vehiculares, de catastro, de la propiedad y del comercio y toda la información referente al control de sus contribuciones locales, como lo establece el Párrafo Octavo de la Cláusula Sexta, del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guerrero, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de agosto de 2015, que a continuación se transcribe:

Proporcionará a la Secretaría información de los registros vehiculares, de catastro, de la propiedad y del comercio y sobre los sistemas de información y padrones que utilice para el control de contribuciones locales de acuerdo con los lineamientos que al efecto se emitan por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. Asimismo, la entidad será el conducto para recabar y suministrar a la Secretaría la información correspondiente a los municipios.

Dicha información le es de gran utilidad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la determinación de las contribuciones como el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, siendo esta una información adicional, de mucha importancia igual que la que ya posee el fisco federal en su base de datos.

2.3.2. Información en base de datos de otras autoridades

La autoridad fiscal, se apoya de otras autoridades, éstas son las no fiscales, mismas que le proporcionan información que conforma su base de datos, dichas autoridades no fiscales están conformadas por las instituciones del sistema financiero, a continuación se muestra una tesis emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito, haciendo referencia a otras autoridades fiscales, como las no fiscales, que a continuación se cita:

Época: Décima Época
Registro: 2007954
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo IV
Materia(s): Administrativa
Tesis: I.8o.A.79 A (10a.)
Página: 2928

DEPÓSITOS EN EFECTIVO. ES IMPROCEDENTE CONCEDER A LOS CONTRIBUYENTES LA VISTA DE QUINCE DÍAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 63 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CON LA INFORMACIÓN QUE, EN CUMPLIMIENTO AL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ABROGADA, LAS INSTITUCIONES FINANCIERAS REPORTAN AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El artículo 63 del Código Fiscal de la Federación prevé que las autoridades en la materia pueden motivar sus resoluciones en hechos que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación o que consten en expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder, así como aquellos proporcionados por otras autoridades, esto es, las no fiscales; en este último supuesto, existe obligación de dar a conocer a los contribuyentes tales expedientes o documentos y concederles un plazo de quince días para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Por otra parte, el artículo 4, fracción III, de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo abrogada, establece que las instituciones del sistema financiero tienen como obligación informar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria el importe de dicha contribución recaudado y pendiente de recaudar por falta de fondos en las cuentas de los obligados a su pago, conforme a las reglas de carácter general que al efecto se establezcan. En estas condiciones, la información de los depósitos en efectivo no es proporcionada por autoridad distinta a la fiscal, sino por un retenedor obligado a informar las obligaciones que le impone la norma, por lo cual se trata de la que consta en la base de datos que llevan, tienen acceso o en su

poder las autoridades fiscales y, consecuentemente, es improcedente conceder a los contribuyentes la vista de quince días señalada.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 109/2014. Iván René Calderón García. 19 de junio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: María Guadalupe Saucedo Zavala. Secretario: Mario Moisés Silva Islas.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de noviembre de 2014 a las 9:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

La información que la autoridad fiscal reciba de otras autoridades fiscales, haciendo referencia de estas últimas a las Instituciones del sector financiero, que proporcionen información de los cuentahabientes, relativa a los depósitos y retiros que realizan en sus cuentas bancarias, dicha información podrá servir para motivar resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad en materia de contribuciones federales, como lo cita el Artículo 63, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Es mucha la importancia de la información proporcionada por el sistema financiero, que es suficiente para motivar resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en materia de contribuciones federales, fiscalizando de manera muy detallada, todos los movimientos y transacciones de las cuentas bancarias de los contribuyentes, sin que por ello se incurra en una violación a la privacidad, relativa a los documentos y papeles, del contribuyente revisado, contemplado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que esta solicitud de información a las instituciones bancarias, la autoridad las realiza durante el

proceso del ejercicio de sus facultades de comprobación que el Código Fiscal de la Federación le confiere en su artículo 42.

La autoridad fiscal podrá presumir como cierta, la información proporcionada por las instituciones financieras, de acuerdo al último párrafo del Artículo 63, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se cita:

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Con la información que obra la autoridad, relativa a los comprobantes fiscales digitales, mismos que el fisco tiene en su poder en tiempo real, desde el momento de su emisión, referentes a los ingresos y egresos, que representa una importante fuente de información para la revisión de la determinación y pago correcto de las contribuciones municipales, estatales y federales.

En lo referente a las bases de datos proporcionadas por otras autoridades fiscales, también reviste una importancia muy crucial en la fiscalización de las declaraciones fiscales, al ser de mucha utilidad para determinar todos los ingresos cobrados, así como las deducciones efectivamente pagadas por las cuentas bancarias de los contribuyentes.

El ordenamiento antes citado, señala que la información recibida por la autoridad fiscal, referente a los comprobantes fiscales digitales por internet, así como las que tengan en su base de datos, recibidas de otras autoridades fiscales del sistema financiero, se presumirá como cierta, para determinar de manera presunta las contribuciones omitidas de los contribuyentes, durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

2.3.3. La importancia de las fuentes para los actos de fiscalización

Las fuentes de información con las que la autoridad obra en su poder, forman una importante base de datos, que ha evolucionado y optimizado las auditorías fiscales, por parte de la autoridad fiscal, reduciendo con ello los tiempos que llevan las revisiones fiscales, así como aumentando el número de auditorías fiscales realizadas a los contribuyentes. La incorporación del buzón

tributario como fuente de información, en donde empieza la revisión fiscal, ha contribuido a la evolución de los procedimientos reduciendo así también, los costos de dichas auditorías, al reducir el número de personal que las realiza.

Las fuentes de información, que conforman las bases de datos, es una herramienta muy importante que ha contribuido, en un avance muy significativo en los actos de fiscalización, que ha incrementado y eficientado la recaudación fiscal de las contribuciones.

Conclusiones

La introducción de los medios electrónicos, y la contabilidad electrónica, en materia fiscal representa un gran avance, en los procedimientos de fiscalización de los contribuyentes, para vigilar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, facilitando a la autoridad fiscal las revisiones fiscales, y el manejo de grandes volúmenes de información, relativa a los comprobantes fiscales digitales por internet, en la actualidad con los recursos informáticos con que se cuenta, es muy fácil el tratamiento de toda la información.

La contabilidad electrónica, ha facilitado de manera muy significativa, los procedimientos de revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales, es una herramienta muy trascendental en la que actualmente se está apoyando, la autoridad fiscal.

Las bases de datos que lleven las autoridades fiscales, en materia de fiscalización, es muy importante, ya que por medio de la celebración de convenios de colaboración administrativa entre las Entidades Federativas, con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, realizarán un intercambio de información compartiendo con dicha secretaria.

Las instituciones financieras, como otras autoridades contribuyen como proveedores de información relativa a los movimientos bancarios, que los contribuyentes realizan en el desarrollo de sus operaciones, dicha información es utilizada por la autoridad hacendaria, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En el marco del desarrollo de las tecnologías de la información en los medios electrónicos, surge la contabilidad electrónica, como una nueva obligación para los contribuyentes, transformando la manera en que tradicionalmente se llevan a cabo los registros contables, incorporando para ello un catálogo de cuentas emitido por la autoridad que contiene un dígito

verificador, creado por la autoridad fiscal para el control de las cuentas contables y los movimientos de la contabilidad de los contribuyentes.

La incorporación del nuevo catálogo de cuentas autorizado por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la publicación del Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio Fiscal 2017, constituye un nuevo requisito para el cumplimiento de la contabilidad electrónica.

En materia de registros y asientos contables, una de las obligaciones establecidas por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 33 primer párrafo, apartado B, fracción III, estableciendo que el registro de las operaciones de la empresa, debe de realizarse relacionándola con los folios asignados a los comprobantes fiscales, o con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan identificarse todos los datos del comprobante fiscal, los registros contables, para los contribuyentes que manejan un gran volumen de facturas, tomará más tiempo de lo normal el hecho de ir relacionando cada asiento contable con el comprobante correspondiente.

Con la llegada de las nuevas tecnologías de la información, los medios electrónicos y la contabilidad electrónica, tanto la autoridad fiscal tienen una gran responsabilidad de brindar y eficientar el manejo de toda la información electrónica que reciben, y los contribuyentes de optimizar sus recursos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de una manera más rápida, para que en cualquier momento que la autoridad lo requiera, posean la capacidad de respuesta inmediata ante cualquier presunción de omisión de obligaciones fiscales.

Capítulo III Finalidades de la Revisión Electrónica en el Contexto Internacional y Nacional

3.1. La revisión electrónica como modelo de fiscalización tributaria recomendada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

3.1.1. Países miembros de OCDE que practican revisión electrónica

Algunos de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), han puesto en práctica las revisiones electrónicas, con el objetivo de aumentar la recaudación fiscal y disminuir la evasión en el cumplimiento del pago de contribuciones de los contribuyentes.

Uno de los países miembros de la OCDE, que ha establecido esta facultad de comprobación, es Argentina que inicio la fiscalización electrónica a partir del 21 de diciembre de 2012 (Resolución General A.F.I.P. 3.416/12).

Tal implementación consiste en un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Resolución General A.F.I.P. 3.416/12).

Así también, la República de Chile, ha implementado el procedimiento de las revisiones electrónicas, estableció la Oficina de Fiscalización Remota que funciona a partir de julio de 2013, la cual consiste en una oficina dependiente del Servicio de Impuestos Internos (SII), cuyo objetivo es contactar de manera remota a grupos específicos de contribuyentes que presentan incumplimientos o diferencias tributarias que se pueden resolver por Internet, facilitando con ello su cumplimiento (Documento, Revisión Electrónica Prodecom Diciembre, 2013).

Los países miembros de la OCDE, coinciden en dar sustento legal a dichas revisiones electrónicas, realizando dicha práctica respetando las garantías individuales de los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en sus normas constitucionales.

En México las revisiones electrónicas se incorporaron en el Código Fiscal de la Federación, a partir de enero de 2014, mediante adición de la fracción IX, al artículo 42, en la que se establece:

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.

En México se iniciaron las primeras revisiones electrónicas, en el mes de septiembre de 2016, así lo confirmaron el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), a través del comunicado de prensa No. 074/2016, emitido en la Ciudad de México el 4 de agosto de 2016, por ambas dependencias.

Mediante la implementación de este nuevo sistema de fiscalización, inicia así el periodo de transición de la autoridad fiscal y los contribuyentes, esto debido a que el nuevo esquema de medios electrónicos de ambas partes no se encuentra funcionando al ciento por ciento.

3.1.2. México: motivos para acatar la recomendación sobre practicar revisiones electrónicas

Mediante la implementación de las revisiones electrónicas, la autoridad fiscal ha logrado mayor presencia fiscal, incorporando como actos de control de obligaciones, al Buzón Tributario y los procedimientos de auditoría se realizaran de manera más rápida, basados en rubros específicos de la contabilidad, en los que se presume la irregularidad, estimando más corto el periodo de las revisiones hasta en un 60%, en comparación con los métodos de fiscalización existentes, así lo establece la iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, que a continuación se cita:

Los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

Los efectos del uso del buzón tributario, en la recaudación fiscal, se hacen más presentes en el ejercicio 2017, representando 1.7 mil millones de pesos recaudados a través de este tipo de acto, según lo destacan el Informe Tributario y de Gestión correspondiente al Cuarto Trimestre de 2017, que a continuación se cita:

Durante el periodo de enero-diciembre de 2017, se recaudaron 52 mil 801.4 millones de pesos derivados de los actos de control de obligaciones, lo que implica un aumento de 61.6% en términos reales en comparación con el mismo periodo de 2016 (30 mil 806.2 millones de pesos).

En ese tenor y derivado de estudios realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la República de Chile tiene un sistema más eficiente, realizando un mayor número de auditorías y revisiones a sus contribuyentes, hecho que ha motivado a México a hacer más eficiente su sistema de fiscalización, incorporando nuevos métodos y herramientas, como la revisión electrónica, como lo reviste la iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, que a continuación se cita:

De acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita 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.

3.2. La revisión electrónica en el ámbito internacional

3.2.1. México como miembro de la OCDE y su compromiso de intercambiar información tributaria

A nivel internacional, México forma parte muy importante de las economías mundiales, esto debido a que tiene 12 Tratados de Libre Comercio, celebrados con diversos países, formando parte de las economías más importantes en el mundo. Bajo esta premisa es de suma importancia, que se lleve un control de todas las operaciones de comercio exterior, así también las contribuciones que generan las inversiones que otras naciones tienen en nuestro país, así también las inversiones que México tiene en otros países, de la misma manera las importaciones y exportaciones, que generan impuestos al comercio exterior. Para lograr dicho control y fiscalización, es necesario que entre las naciones se realicen intercambios de información tributaria, de las operaciones que realizan los contribuyentes, para erradicar la evasión fiscal y los paraísos fiscales, que merman los ingresos tributarios de los países.

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con el objetivo de disminuir y erradicar el fraude tributario, la evasión fiscal, elusión fiscal, y los paraísos tributarios, han implementado estrategias relativas al intercambio de información tributaria, para tener los elementos suficientes y perseguir este tipo de prácticas, y así recuperar y aumentar la recaudación fiscal en su sistema tributario.

La efectividad en el intercambio de información

Para que la información sea relevante y de interés para las naciones, esta debe ser objetiva y tener datos de relevancia de la contabilidad de las empresas de cada país, mostrando datos relevantes relativos a la constitución de la sociedad, sus transacciones y movimientos bancarios, así como su estatus fiscal que lo ubican como contribuyente cumplido o cautivo, para que la

autoridad proceda ejerciendo sus facultades de comprobación a los contribuyentes que estén operando, con movimientos y transacciones u operaciones simuladas, utilizando la información de la misma empresa, proporcionada por otro país, identificando las posibles omisiones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como sujeto activo de la obligación fiscal.

Una condición a observar para que el intercambio de información se pueda hacer efectivo, es que los datos de interés de la administración requeriente sean en primer lugar accesibles a la propia jurisdicción donde ellos se encuentren. Los datos concernientes a la información requerida podrían referirse, entre otros, a las partes en una sociedad, a la naturaleza, montos y bienes implicados en una transacción comercial bajo verificación, así como a movimientos de cuentas bancarias, a la situación o residencia de personas, etc, (Tanzi, A. Barreix y L. Villela; 2007).

En ese contexto los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), han identificado la necesidad de intercambio de información tributaria, que existe en las naciones que tienen empresas que realizan operaciones multinacionales, es decir que tienen establecidas sucursales en otros países, derivado de esta premisa, es muy necesario el intercambio de información tributaria, para poder fiscalizar de manera óptima dichas entidades económicas, y así lograr que operen dentro del marco normativo fiscal vigente, sin evadir impuestos, como lo aduce (Tanzi, A. Barreix y L. Villela; 2007), en el siguiente párrafo:

Se reconoce la necesidad de intercambiar informaciones debido a que una empresa de un grupo multinacional de un país, puede tener relaciones económicas con los miembros del mismo grupo en otros países, lo que hace que las autoridades tributarias puedan necesitar información del extranjero para determinar la obligación tributaria del miembro del grupo de su jurisdicción.

En ese mismo sentido la autoridad fiscal, define a la elusión fiscal por fraude a la Ley de la siguiente manera:

La elusión fiscal por fraude a la ley puede definirse como el acto de tomar ventaja de las oportunidades previstas en la legislación fiscal con el fin de minimizar la responsabilidad fiscal¹.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, ha realizado diversos estudios, de los sistemas tributarios de las naciones miembros, como lo menciona la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio 2014, que a continuación se cita:

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) la entiende como un término que por lo general se utiliza para describir el arreglo de los asuntos de un contribuyente que pretende reducir su deuda tributaria y que, aunque el acuerdo podría ser estrictamente legal es por lo general una contradicción con el espíritu de la ley que pretende seguir.

Las autoridades fiscales mexicanas colaboran de manera estrecha, con los Estados extranjeros en materia de cobro y recaudación de impuestos y sus accesorios, a través de la celebración de tratados internacionales, facilitando el intercambio de información, siempre que exista reciprocidad entre ambas naciones, dichos tratados agilizan las facultades de comprobación fiscal que ejercen los países, así también México refrenda su compromiso con el intercambio de información tributaria, como lo establece el Artículo 69-A, del Código Fiscal de la Federación que a continuación se cita:

¹Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio 2014, página 77.

Artículo 69-A.- Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante.

3.2.2. Acuerdos o convenios de intercambio de información en vigor que México tiene celebrados

Las administraciones tributarias de las naciones, con el objetivo de disminuir las prácticas de evasión fiscal, que realizan los contribuyentes, surge la necesidad de intercambiar información en materia tributaria, a través de la celebración de acuerdos y convenios, que representan un factor muy importante para la efectiva recaudación de los tributos de los países.

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, para el desarrollo eficaz de las funciones de control que aseguren una aplicación efectiva de los tributos, que no de margen a la evasión y a sus efectos perversos sobre la equidad y la competitividad, (Tanzi, 2007).

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Uno de los convenios de los que México forma parte, es el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, celebrado por los países miembros de la OCDE, en julio de 2010, cuyo objetivo principal combatir la doble imposición de los contribuyentes. Como lo establece dicho convenio que a continuación se transcribe:

El objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE.

Bajo esta premisa dicho convenio pretende, combatir la doble imposición tributaria, consistente en el pago de un impuesto similar, en dos o más países a un mismo contribuyente.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (Artículo 1).

Para resolver los problemas relativos a la doble imposición jurídica, se establece el intercambio de información, como actividad que permita identificar a contribuyentes que sean sujetos de la doble tributación entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, contemplados en el Artículo 26, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, que a continuación se describe:

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes.

En materia del intercambio de información fiscal, cada país deberá de mantener en secreto, la información recibida de otro Estado y solo será proporcionada a las autoridades fiscales competentes de dichas entidades contratantes, que celebren dichos convenios, con el objetivo de evitar el mal uso de dicha información para la comisión de delitos, que afecten grandemente las operaciones y la situación económica de los contribuyentes de ambas naciones, como lo menciona el Artículo 26, numeral 2, del convenio citado:

La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se develará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1.

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la Republica de Costa Rica sobre el Intercambio de Información en materia Tributaria

Mediante la firma de este acuerdo, las naciones de México y Costa Rica acuerdan intercambiar información tributaria, para erradicar la evasión y elusión tributarias.

El objeto de dicho acuerdo es el intercambiar información de carácter relevante, para la administración y aplicación de la legislación fiscal, que cada nación tenga de acuerdo a los impuestos que comprenda su sistema tributario, como lo establece el primer Párrafo del Artículo 1 de dicho Acuerdo, que a continuación se transcribe:

Las autoridades competentes de las Partes Contratantes, se prestarán asistencia a través del intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la administración y la aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos o tributos comprendidos por el presente Acuerdo.

Los impuestos comprendidos en el intercambio de información de conformidad con el Artículo 3, numeral 1 y 4 de este decreto, que a continuación se describen:

1. Los impuestos o tributos a los que se aplica el presente Acuerdo son los impuestos de cualquier clase y naturaleza en ambas Partes Contratantes.

4. El presente Acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas de una Parte Contratante.

3.2.3. Principales características de los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

Los regímenes fiscales preferentes

Son sujetos del Régimen Fiscal Preferente

Los contribuyentes serán sujetos a este régimen, cuando obtengan ingresos de entidades o figuras jurídicas extranjeras, siendo residentes en México o en el extranjero, como lo establece el Artículo 176 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a continuación se describe:

Artículo 176. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Ingresos gravados para efectos del Régimen Fiscal Preferente

Los ingresos gravados para efectos del impuesto, para los contribuyentes que tributen en este régimen, serán los que obtengan en efectivo, en bienes en servicios, o en crédito, por las entidades o figuras extranjeras y los que hayan sido determinados de forma presuntiva por las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Cabe destacar que dentro de los ingresos gravados no se consideran como ingresos el término “o de cualquier otro tipo”,

como lo establece el Artículo 16 primer Párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas morales del régimen general de ley.

A continuación se cita el precepto que señala los ingresos gravados para efectos del Régimen Fiscal Preferente, en su artículo 176 segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Los ingresos a que se refiere este Capítulo son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo.

Los ingresos antes citados se consideraran gravados, cuando no lo estén en el extranjero, o lo estén en un porcentaje inferior en México, bajo esta premisa se entiende que con este criterio se pretende evitar la doble tributación por parte de los contribuyentes, en este mismo tenor es de vital importancia que entre los países, exista un intercambio de información tributaria, del padrón de contribuyentes que manejan, para facilitar el conocimiento del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a continuación se transcribe el tercer párrafo del Artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece lo comentado:

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

Las Empresas Multinacionales

Los contribuyentes personas morales que tributen en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que celebren operaciones entre partes relacionadas, residentes en el extranjero, deberán de determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, con base en los precios de dichas operaciones, o con partes

relacionadas de manera independiente, como lo establece el Artículo 179 primer Párrafo de la Ley citada, que a continuación se describe:

Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En este tenor el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aduce que dichos precios de las operaciones entre partes relacionadas, puede diferir cuando se declare como ingreso o deducción, para la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, como a continuación se cita:

La obligación de los contribuyentes de actuar en base a precios de mercado es aplicable exclusivamente para la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en el ISR. Por ello, es posible que el precio pactado en una operación comercial entre partes relacionadas difiera de aquel que se declare como ingreso o deducción para efectos de la determinación de la base gravable del ISR².

Bajo esta premisa, en lo referente a las deducciones autorizadas, los contribuyentes para hacer deducibles dichas erogaciones, deberán de determinarlas conforme al valor de mercado, cuando excedan del precio de mercado, no será deducible el excedente, como lo señala el Artículo 27, primer Párrafo, Fracción XIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a continuación se transcribe:

²Ley del Impuesto sobre la Renta, Texto y Comentarios 2016, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, mayo 2016, p.876.

XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

Para facilitar el manejo de dichos precios en las operaciones entre partes relacionadas, los contribuyentes están obligados a obtener y conservar la documentación comprobatoria, que demuestre que sus ingresos y deducciones, se efectuaron de acuerdo a los precios de dichas partes relacionadas, como lo establece la Fracción IX, del Artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las obligaciones de las personas morales que a continuación se cita:

Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

3.3. La revisión electrónica en México

3.3.1 Análisis de los motivos que sustentan la práctica de revisiones electrónicas y el ejercicio de facultades de comprobación, expuestos en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, analizado y discutido en el Palacio Legislativo de San Lázaro, el domingo 8 de septiembre de 2013.

El ejercicio de las facultades de comprobación que revisten los artículos 42 al 48, del Código Fiscal de la Federación, consistente en la práctica por parte de las autoridades fiscales, de las revisiones de gabinete, implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente, dicho procedimiento se ha llevado hasta un año en concluir, como se expone en la iniciativa del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la

Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, que a continuación se cita:

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Por medio de la incorporación también del Buzón Tributario, para el ejercicio de las notificaciones personales, como una herramienta muy importante, que sirve como medio de contacto entre la autoridad y el contribuyente, estimando que las revisiones electrónicas practicadas duren un máximo de 3 meses, como se establece en la misma iniciativa, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, que a continuación se transcribe:

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

En ese contexto, la autoridad fiscal mediante la implementación de las revisiones electrónicas, pretende incrementar el número de contribuyentes revisados, disminuir costos y concluir dichas revisiones en un tiempo menor, al que de acuerdo a los métodos de fiscalización existentes se llevan a cabo.

3.3.2. Estadísticas de recaudación de contribuciones federales durante 2016 y 2017, según informes tributarios y de gestión publicados por el Servicio de Administración Tributaria

Durante el periodo de enero a diciembre de 2017, se recaudaron 52 mil 801.4 millones de pesos derivado de los actos de control de obligaciones, lo que implica un aumento de 61.6% en términos reales en comparación con el mismo periodo de 2016 (30 mil 806.2 millones de pesos).

Al cierre de 2017 se llevaron a cabo 4.2% menos actos de control de que los realizados en 2016. No obstante, la recaudación incremento, lo que se debe a una mejor programación de los actos derivado del uso de la factura electrónica.

El nuevo esquema de factura electrónica, Comprobante Fiscal Digital por Internet, ha optimizado los procesos de fiscalización de la autoridad fiscal, facilitando las revisiones en un tiempo menor.

Ingresos tributarios

Enero-Diciembre, 2016-2017

Millones de pesos

Concepto	2016	2017				Variación real %
		LIF 2017	Observado 2017	Variación		
				Absoluta	Relativa	
Ingresos Tributarios	2,715,997.90	2,739,366.80	2,854,799.40	115,432.60	4.2%	- 0.9
ISR	1,426,712.30	1,425,802.00	1,574,757.80	148,955.80	10.4%	4.1
IVA	791,700.20	797,653.90	816,039.10	18,385.20	2.3%	- 2.8
IEPS	411,389.60	433,890.40	367,834.40	- 66,056.00	15.2%	- 15.7
Gasolina y diesel	277,263.90	284,432.30	216,498.70	- 67,933.60	23.9%	- 26.4
Otros	134,125.70	149,458.10	151,335.60	1,877.50	1.3%	6.4
Importación	50,553.40	45,842.10	52,330.10	6,488.00	14.2%	- 2.4
IAEEH	3,993.80	4,114.70	4,329.60	214.90	5.2%	2.2
Otros	31,648.60	32,063.70	39,508.40	7,444.70	23.2%	17.7
Ingresos Tributarios	2,438,734.00	2,454,934.50	2,638,300.70	183,366.20	7.5	2.0
SIEPS de Gasolinas						
Ingresos Tributarios administrados por el SAT	2,706,881.50	2,730,656.80	2,838,687.80	108,031.00	4.0	- 1.1

Fuente: SAT

Informe tributario y de gestión cuarto cuatrimestre ejercicio 2017

^{1/} Corresponde a lo estimado en la LIF para 2017.

^{2/} No incluye el ISR de contratistas y asignatarios, el cual se clasifica como ingresos petroleros.

^{3/} Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos.

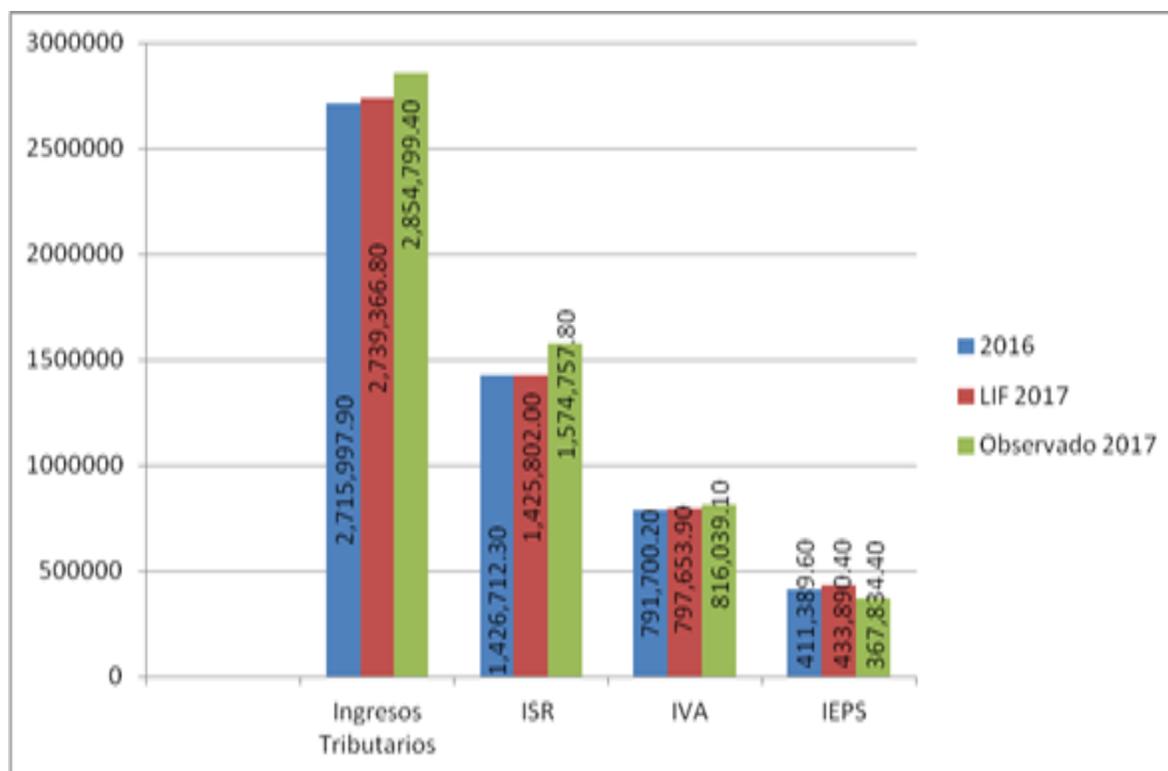
^{4/} Incluye el ISAN, Exportación, accesorios, IETU, IDE y no comprendidos en leyes vigentes.

^{5/} Equivale a los ingresos tributarios menos ISAN, tenencia y el Impuesto a los Rendimientos Petroleros, definición que se utiliza a partir del IV trimestre de 2015. Para efectos del cálculo de los IASAT, el ISR incluye el remanente del Impuesto al Activo y el ISR de contratistas y asignatarios.

Cifras preliminares sujetas a revisión. Los totales y variaciones pueden no coincidir debido al redondeo. El detalle se puede consultar en la siguiente liga:

http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunas_Finanzas_Publicas/Paginas/unica2.aspx Fuente: SAT.

A continuación se muestra una representación gráfica de las cifras de la recaudación de ingresos 2016-2017 citada:



Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT). Informe tributario y de gestión cuarto cuatrimestre 2017.

Conclusiones

La revisión electrónica, como herramienta de fiscalización, es recomendada por la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con la finalidad de disminuir la evasión fiscal e incrementar la recaudación de contribuciones. Argentina, inicio la aplicación de esta facultad de comprobación en el año de 2012. Chile, en el año de 2013. Ambos países han incrementado su recaudación fiscal. En México, dicha facultad de comprobación se incorporó al Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de 2014, y de conformidad con las fuentes citadas, el uso de la misma se implementó a partir de septiembre de 2016.

Los motivos que llevaron a México a la implementación de las revisiones electrónicas, fueron incrementar la recaudación fiscal, como lo han realizado las Repúblicas de Chile y Costa Rica, incorporando esta facultad de comprobación a sus administraciones tributarias.

Con el objetivo de erradicar la evasión fiscal, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, establece acuerdos y convenios entre sus integrantes, de los que México forma parte, cuya finalidad es el intercambio de información tributaria, del padrón de contribuyentes de cada nación, facilitando con ello los procedimientos de fiscalización de las administraciones tributarias.

La colaboración entre los países es una parte esencial en la fiscalización de los Regímenes Fiscales Preferentes, que sean residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que tengan participación de empresas extranjeras u obtengan ingresos de las mismas, así también las Empresas Multinacionales.

Capítulo IV El Procedimiento de Fiscalización Electrónica: lineamientos, utilidad y criterios jurisprudenciales

4.1. Lineamientos de la revisión electrónica

La facultad fiscalizadora consistente practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se establece en el artículo 42, fracción IX, del Código Tributario Federal. Las formalidades esenciales que debe satisfacer el procedimiento de este tipo de revisiones, se precisan en el diverso 53-B, del mismo ordenamiento, utilizando la figura del buzón tributario, como una herramienta de comunicación a través de la cual se realizan las notificaciones de todo el procedimiento de las revisiones electrónicas.

4.1.1. Inicio del procedimiento de fiscalización

Notificación

La primera etapa del procedimiento de las revisiones electrónicas, es la notificación, se realiza a través del Buzón Tributario, como lo describe el segundo párrafo, fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme a las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria.

En el mismo tenor previamente al contribuyente le será enviado un aviso, de que existe una notificación nueva en su Buzón Tributario, a través del mecanismo de comunicación que seleccione al habilitar dicho buzón, y dar de alta de uno a cinco direcciones de correo, como se describe en el quinto párrafo, fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación:

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

En ese sentido la autoridad fiscal avisa al contribuyente de que existe una notificación en su Buzón Tributario.

Los contribuyentes contarán con tres días, para consultar su buzón tributario y enterarse de la notificación recibida, de acuerdo al sexto párrafo, fracción I, del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se cita:

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En ese sentido si dentro de ese plazo el contribuyente, no realiza la verificación de su Buzón Tributario y no abre el documento digital, al cuarto día la autoridad a través del dicho medio generará automáticamente la notificación, iniciando así el procedimiento de la revisión electrónica, de acuerdo al séptimo párrafo, fracción I artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

Desde ese momento la notificación se tendrá por realizada, generándose automáticamente acuse de recibo electrónico, aunque el contribuyente no haya firmado y autenticado dicho

documento digital, como se cita en el cuarto párrafo, fracción I, Artículo 134 del Código Fiscal de la Federación:

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Esta situación, coloca en desventaja a los contribuyentes, que no poseen la capacidad tecnológica y económica para contratar un buen servicio de internet, así también a los contribuyentes que si poseen dicho servicio, cuando haya fallas en los proveedores del servicio y por causas ajenas al pago se suspenda la conexión de internet.

Una vez realizada la notificación, la autoridad inicia sus facultades de comprobación, e inicia el procedimiento de las revisiones electrónicas.

Con base en la información que obra en poder de la autoridad fiscal, la autoridad revisará uno o más rubros, a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

La autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación, con el primer acto que se notifique al contribuyente, como lo establece el segundo párrafo, fracción IX, Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se cita:

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En ese sentido la autoridad inicia sus facultades de comprobación, dando inicio al procedimiento establecido en el Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

4.1.2. Etapas del procedimiento

La notificación realizada al contribuyente, contendrá una resolución provisional con motivo de la omisión de contribuciones o aprovechamientos, o irregularidades detectadas, acompañada de una

propuesta de preliquidación, cuando se trate del pago de algún crédito fiscal, conteniendo también la línea de captura para realizar el pago correspondiente, en caso de que el contribuyente acepte la preliquidación, como se establece en el primer párrafo, fracción I, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

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.

Cabe hacer mención, que con las revisiones electrónicas la autoridad fiscal realiza una determinación de las contribuciones omitidas, de manera previa antes de emitir la notificación e iniciar facultades de comprobación, y comunica en la resolución provisional los hechos u omisiones, a diferencia de las otras facultades de comprobación como la visita domiciliaria, en la cual la autoridad fiscal hace la determinación de las contribuciones omitidas durante el desarrollo de la visita, y comunica a los contribuyentes a través de la emisión de la última acta parcial y final, y en las revisiones de gabinete a través del oficio de observaciones.

La resolución provisional emitida en la notificación electrónica, se presumirá como legal, la autoridad revisora tendrá la obligación de probar los hechos que motiven los actos o resoluciones que emitan durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, como lo describe el Artículo 68 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Los contribuyentes contarán con un plazo de quince días hábiles, para manifestar lo que a su derecho convenga y proporcionar la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades detectadas, realizando dicho procedimiento a través del Buzón Tributario, o aceptar la pre-liquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, como lo señala el primer párrafo, fracción II, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se cita:

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 el tenor del precepto citado, es muy criticable el periodo de 15 días que otorga la autoridad fiscal, para desvirtuar las irregularidades asentadas en la resolución provisional notificada vía buzón tributario, durante el procedimiento de las revisiones electrónicas, debido a que otorga un periodo menor al de otras facultades de comprobación, como la visita domiciliaria que ofrece un lapso de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones detectadas en la revisión citada, ampliables a 35, tratándose de más de un ejercicio fiscal, como lo aduce el segundo Párrafo, fracción IV, Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se describe:

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. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

El periodo citado para desvirtuar las irregularidades, derivadas de la revisión electrónica, coloca a los contribuyentes en un escenario de fiscalización, con poca oportunidad para defenderse. Así también se destaca que durante el procedimiento de revisión, el contribuyente no interactúa personalmente con la autoridad revisora, debido a que todo el proceso se realiza electrónicamente por la vía del buzón tributario y por lo tanto no está preparado ni enterado de la revisión de la que está siendo objeto.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos contenidos en el oficio de preliquidación, emitida por la autoridad y decida realizar la autocorrección de su situación fiscal, pagando los créditos omitidos, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, evitando el pago de una multa del 55 al 75% de las contribuciones omitidas, lo comentado se señala en el ordenamiento establecido en el segundo párrafo, fracción II, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación:

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.

Si el contribuyente opta por la autocorrección, aceptando los hechos asentados en el oficio de preliquidación, gozará del beneficio de pagar el 20% de las contribuciones omitidas, como lo señala el artículo 17, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, que a continuación se cita:

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le

notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

En caso de que el contribuyente no acepte los hechos asentados en el oficio de preliquidación, y no logre desvirtuar los hechos asentados en el mismo, la autoridad determinará una multa correspondiente del 55 al 75%, de las contribuciones omitidas de acuerdo con el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se describe:

Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

Durante el procedimiento de revisión electrónica y el análisis de las pruebas aportadas por el contribuyente, para desvirtuar los hechos asentados en la resolución provisional, si la autoridad fiscal detecta otros elementos que deban ser verificados, podrá emitir un segundo requerimiento al contribuyente, considerándose en el mismo acto de fiscalización, como lo menciona la fracción III, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación como a continuación se describe:

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.

En ese tenor realizando una comparación con las visitas domiciliarias, cuando estas últimas durante el procedimiento de revisión, se detecten otra omisión del pago de contribuciones, para poder realizar el cobro, en las visitas domiciliarias, se necesita realizar una nueva orden de visita, situación que impide realizar el cobro inmediato en esta facultad de comprobación.

En ese orden de ideas se puede destacar que en las revisiones electrónicas, como se menciona con antelación, si se detectan otros elementos u omisión de contribuciones, se puede generar un segundo requerimiento, considerándose dentro del mismo acto de fiscalización.

Si la autoridad considera necesario verificar la documentación de un tercero, le solicitará información a este, situación que deberá de informar al contribuyente, el tercero tendrá un periodo de 10 días para entregar la información requerida, en el tenor del inciso b, fracción III, Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación:

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.

Pérdida del derecho para desvirtuar los hechos u omisiones de la resolución provisional

Si el contribuyente no presenta la información requerida por la autoridad, en el plazo establecido en las fracciones II y III, del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, perderá el derecho a desvirtuar los hechos y omisiones, consignados en la resolución provisional, como lo aduce el segundo párrafo, fracción III del mismo ordenamiento:

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.

En el mismo sentido el precepto citado precisa, que el periodo establecido para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, una vez transcurrido el plazo, se perderá el derecho a desvirtuar los hechos notificados, aun así el contribuyente haya optado por la opción de suscribir un acuerdo conclusivo, ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En ese tenor el alcance que puede tener el acuerdo conclusivo, solicitado por el contribuyente, cuando se hayan agotado los plazos citados en el Artículo 53-B, solo será para concederle a los sujetos revisados la condonación de la multa, es decir el servicio de representación legal que otorgue la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, solo se acotará a proporcionar asesoría para que el contribuyente regularice su situación fiscal, y se le otorgue la condonación de la multa, y no para tratar de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, debido a que los mismos han sido consentidos por el contribuyente, este escenario se confirma de acuerdo al Criterio Sustantivo 4/2017/CTN/CS/-SG, aprobado en la 8va. Sesión Ordinaria el 27/10/2017, emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que versa lo siguiente:

4/2017/CTN/CS-SG (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/10/2017*)

ACUERDO CONCLUSIVO. LA PROPUESTA FORMULADA POR UN CONTRIBUYENTE QUE NO ATENDIÓ LA AUDITORÍA ELECTRÓNICA SÓLO PUEDE SER PARA EL EFECTO DE REGULARIZAR SU SITUACIÓN FISCAL.

De ahí que en opinión de Prodecon, el alcance del medio alternativo en las auditorías electrónicas en las que el sujeto auditado no exhibió documentación contable ni proporcionó argumentos que desvirtuaran los hechos u omisiones señalados en la resolución provisional, no puede tener más materia que la de corregir su situación fiscal con la condonación que prevé el 69-G del CFF; pues de permitirse al contribuyente alegar y presentar las pruebas que fue omiso en formular y exhibir durante la revisión electrónica, se haría nugatorio el plazo que el legislador concedió al contribuyente para ese efecto, de conformidad con el artículo 53-B del CFF.

Es importante aclarar que todo el procedimiento de las revisiones electrónicas, se lleva a cabo a través del buzón tributario como medio de contacto, para las notificaciones y el envío de la información que desvirtuó los hechos u omisiones motivo de la revisión, así también la conclusión del procedimiento, como lo aduce el penúltimo Párrafo, Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación que versa a continuación:

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

4.1.3. Conclusión del procedimiento

Las autoridades fiscales deberán de emitir su resolución definitiva, con base en la información que le expidió el contribuyente para desvirtuar los hechos, asentados en la resolución

provisional, teniendo un plazo de 40 días, como lo aduce la fracción IV, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se presenta:

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.

La autoridad fiscal para realizar la conclusión del procedimiento de revisión electrónica, no podrá extenderse a un plazo mayor de seis meses, con excepciones referentes a materia de comercio exterior, como lo cita el último párrafo, artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación:

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 resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo se podrá exceder de dos años.

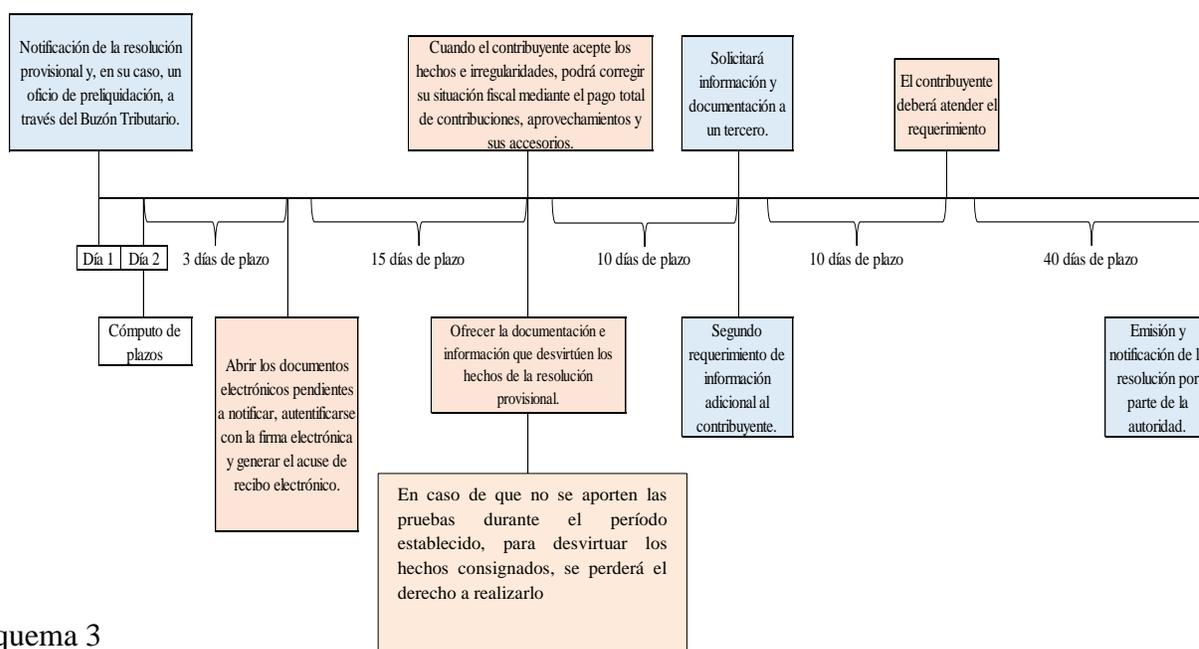
Conclusión del procedimiento de revisiones electrónicas para contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado

Es criticable que el Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, no precisa a los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, de acuerdo al Artículo 52-A del mismo ordenamiento, es decir que pasa con el periodo de conclusión del procedimiento de las revisiones electrónicas, cabe destacar que en el procedimiento de las visitas domiciliarias se establece la conclusión anticipada de esta facultad de comprobación, cuando los sujetos revisados dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado, cuya opinión del dictamen sea positiva y sin salvedades, y proporcionen la información suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, como lo establece el Artículo 47 primer Párrafo, del Código Fiscal de la Federación que a continuación se cita:

Artículo 47. Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, ni cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en este Código.

En ese tenor, se entiende que el Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, no realiza la conclusión anticipada de la revisión electrónica, tratándose de contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros.

A continuación se muestra un esquema del procedimiento de las revisiones electrónicas de acuerdo al Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación:



Esquema 3

Alternativa de Adopción del Acuerdo Conclusivo

Cuando los contribuyentes que hayan sido objeto del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal y que no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final de la visita domiciliaria; en el Oficio de Observaciones de la Revisión de Gabinete, o en la Resolución Provisional de las revisiones electrónicas, podrán optar por la adopción de un Acuerdo Conclusivo. Como lo establece el Artículo 69-C Primer Párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se describe:

Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Los contribuyentes podrán optar por suscribir un acuerdo conclusivo, en cualquier momento desde que inicie el ejercicio de las facultades de comprobación, es decir a partir de que surta efectos la notificación electrónica y hasta antes de que se notifique la resolución definitiva de la revisión electrónica, como lo aduce el segundo Párrafo del Artículo 69-C, del Código Fiscal de la Federación:

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

Suspensión del plazo del procedimiento

El procedimiento establecido en el Artículo 53 B del Código Fiscal de la Federación, puede suspenderse si el contribuyente revisado opta por el trámite de un acuerdo conclusivo, ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, esta facilidad está establecida en el Artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación, el cual versa de la manera siguiente:

Artículo 69-F. El procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo de este Código, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento previsto en este Capítulo.

4.2. La revisión electrónica

4.2.1. Como medio eficaz para determinar créditos fiscales a cargo de los particulares derivados de ingresos obtenidos

Presunción de ingresos omitidos

La autoridad fiscal durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, puede determinar créditos fiscales, derivados de la presunción de ingresos omitidos, que la misma encuentre, durante la revisión de la información y documentación que obra en su poder.

El Servicio de Administración Tributaria, puede presumir como ingresos omitidos y valor de actos o actividades por los que deba pagarse contribuciones, los depósitos en cuentas de particulares que no estén inscritos en el registro federal de contribuyentes, cuyo monto sea superior a \$ 1'414,110.00, esta facultad para fiscalizar a particulares es otorgada a través del

tercer párrafo, fracción III, artículo 59 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se describe:

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,414,110.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

El Servicio de Administración Tributaria, tiene la facultad de solicitar información relativa a los depósitos bancarios de los cuentahabientes, en el tenor del precepto antes citado cuando presuma que los depósitos bancarios de los cuentahabientes son ingresos y valor de actos o actividades por los que se debe pagar impuestos, esta facilidad se establece en el Artículo 32-B, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que a continuación se describe:

IV. Proporcionar directamente o por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, la información de las cuentas, los depósitos, servicios, fideicomisos, créditos o préstamos otorgados a personas físicas y morales, o cualquier tipo de operaciones, en los términos que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.

Erogaciones superiores a los ingresos declarados

Las personas físicas que realicen operaciones cuyas erogaciones sean superiores a los ingresos informados en sus declaraciones fiscales, son objeto de revisión de las autoridades fiscales, en el razonamiento de que como entidad económica, no pueden gastar más de lo que obtienen de ingresos, podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal, como lo establece el artículo 91, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a continuación se describe:

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tales efectos las erogaciones a que se refiere el precepto citado, son las siguientes de acuerdo al segundo párrafo, Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que versa lo siguiente:

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

En ese sentido la autoridad fiscal teniendo como insumo principal las declaraciones de impuestos, los comprobantes fiscales, así como la información relativa a los depósitos y retiros bancarios, proporcionados por el sistema financiero, puede presumir que existe una discrepancia fiscal en la contabilidad de los contribuyentes, si se dan los supuestos aducidos en el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta comentado.

La autoridad fiscal presumirá como ingresos, las erogaciones referidas en el segundo párrafo del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta citado con antelación, cuando los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, así como los que no lo estén, estén en los siguientes supuestos:

- a) Omitan la presentación de declaraciones; o
- b) Declaren ingresos menores a las erogaciones referidas.

En ese sentido los contribuyentes que declaren erogaciones superiores a sus ingresos, serán objeto de presunción de ingresos por parte de la autoridad fiscal como lo aduce el tercer párrafo del artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas.

Con relación al artículo comentado, es de vital importancia que los contribuyentes para evitar caer en los supuestos de discrepancia fiscal, mantengan en su contabilidad una simetría en sus operaciones y registros contables, es decir que exista una relación razonable y coherente entre las erogaciones realizadas y los ingresos obtenidos, esta relación, recibe el nombre de postulado de asociación de costos y gastos con ingresos, establecido en la Norma de Información Financiera A-2, Párrafo 48, que se describe a continuación:

El postulado de asociación de costos y gastos con ingresos es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados; esto es, los ingresos deben reconocerse en el periodo contable en el que se devenguen, identificando los costos y gastos (esfuerzos acumulados) que se incurrieron o consumieron en el proceso de generación de dichos ingresos.

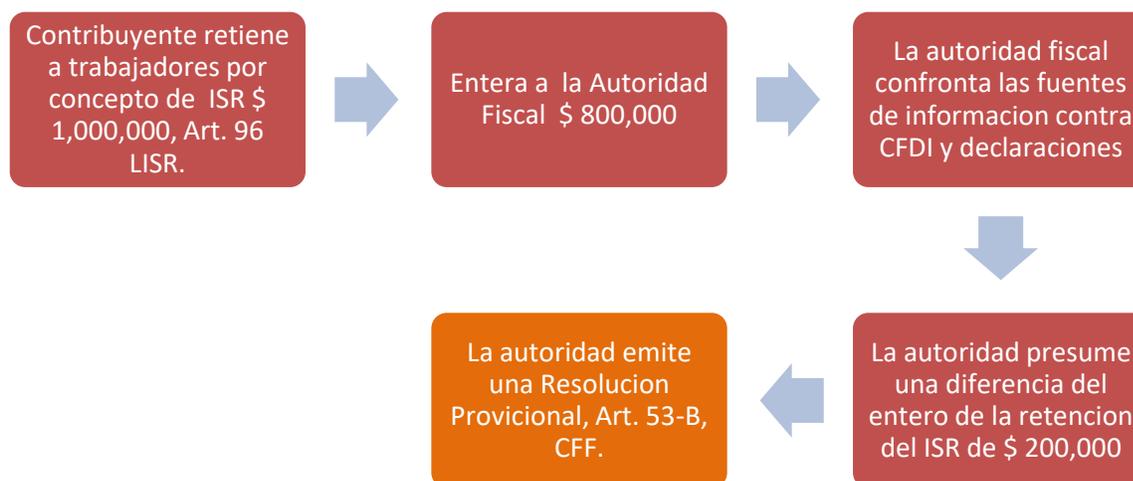
4.2.2. Una herramienta de las autoridades fiscales de utilidad para examinar conceptos o rubros específicos de la contabilidad de los contribuyentes

Las autoridades fiscales realizan las revisiones electrónicas, a través de la revisión de rubros específicos, de toda la información electrónica que obra en su poder, esto quiere decir que las auditorías son más rápidas, basándose en puntos estratégicos de la contabilidad, en los que se detectan inconsistencias en la omisión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

El uso generalizado de la factura electrónica, es uno de los insumos más importantes que posee la autoridad fiscal, facilita la verificación de las declaraciones fiscales contra los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), emitidos y recibidos por parte de los sujetos revisados, mediante esta herramienta almacenada en el repositorio de comprobantes fiscales de los contribuyentes, el fisco revisa la correcta determinación de las obligaciones fiscales de los causantes.

La información que recibe el Servicio de Administración Tributaria, por parte de las dependencias como el Sistema Financiero (bancos), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), la Secretaría de Finanzas y Administración de las Entidades Federativas, estas últimas gracias a los acuerdos y convenios de colaboración administrativa y fiscal, que tienen celebradas la federación con las dependencias citadas.

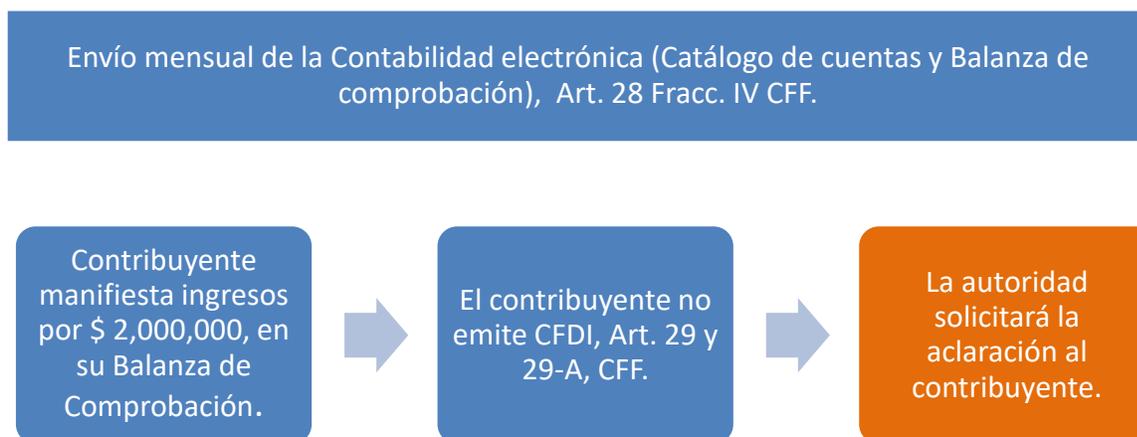
A continuación se muestra un ejemplo revisión de antecedente específico, que termina con la emisión de la resolución provisional:



Esquema 4

De esta forma con la información que obra en su poder, la autoridad realiza una revisión previa, para planear las revisiones electrónicas, sin que esto signifique para el contribuyente, el inicio de las facultades de comprobación, situación por la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya se pronunció a través de la emisión de un criterio jurisprudencial, que más adelante se comenta.

La información que el fisco recibe del envío de la contabilidad electrónica de los contribuyentes, constituye un insumo de mucha utilidad, en la planeación y desarrollo de las revisiones electrónicas, así también los comprobantes fiscales emitidos y recibidos por los sujetos revisados, confrontando esta información se puede obtener un escenario siguiente:



Esquema 5

4.3. Revisiones electrónicas practicadas por las autoridades fiscales federales durante 2016 y 2017

Con base en el comunicado de prensa número 074/2016, emitido el 4 de agosto de 2016, por el Servicio de Administración Tributaria y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, confirmaron que a partir de septiembre de 2016, iniciaron las primeras revisiones electrónicas, que constituyen una nueva modalidad a través de la cual las autoridades fiscales podrán realizar

procedimientos de fiscalización a través de medios electrónicos e interactuar con el contribuyente a través de estos medios.

En el mismo sentido y con la incorporación de esta nueva facultad de comprobación, las revisiones electrónicas, se ha incrementado considerablemente el número de actos de fiscalización, referidos como verificaciones diversas, de septiembre 2016 a diciembre de 2017, a continuación se muestran cifras proporcionadas por el Servicio de Administración Tributaria, en su página de datos abiertos del gobierno federal:

Auditoría | Actos de fiscalización | Por método
Actos de fiscalización terminados

Año	Mes	Actos terminados por método de revisión						Total
		Visitas domiciliarias	Revisiones de gabinete	Dictámenes	Masivas	Verificaciones diversas	Compulsas externas	
2016	Enero	1,059	398	81	707	2,089	0	4,334
2016	Febrero	1,238	427	105	942	3,262	0	5,974
2016	Marzo	1,203	411	111	1,039	2,963	0	5,727
2016	Abril	1,321	514	108	1,103	4,068	0	7,114
2016	Mayo	1,335	530	90	1,120	3,693	0	6,768
2016	Junio	1,324	521	112	1,178	4,985	0	8,120
2016	Julio	787	308	69	703	3,867	0	5,734
2016	Agosto	1,409	542	93	1,243	6,816	0	10,103
2016	Septiembre	1,238	544	109	1,087	6,825	0	9,803
2016	Octubre	1,212	504	103	1,079	7,193	0	10,091
2016	Noviembre	1,167	523	83	914	6,412	0	9,099
2016	Diciembre	897	416	64	778	5,252	0	7,407
2017	Enero	1,008	611	66	764	8,932	0	11,381
2017	Febrero	1,080	645	100	1,942	9,718	0	13,485
2017	Marzo	1,303	674	110	2,019	11,089	0	15,195
2017	Abril	1,066	707	74	1,956	9,460	0	13,263
2017	Mayo	1,131	765	58	1,768	10,119	0	13,841
2017	Junio	1,135	896	56	1,388	9,894	0	13,369

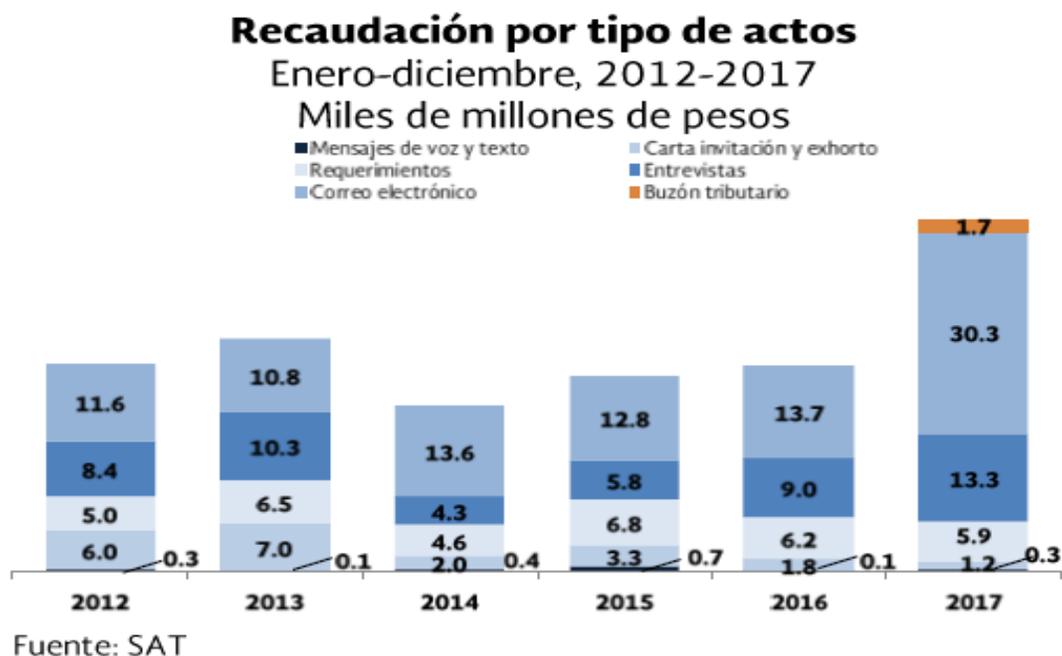
2017	Julio	667	454	43	861	5,412	0	7,437
2017	Agosto	1,210	776	52	2,218	8,615	0	12,871
2017	Septiembre	874	586	36	2,554	6,473	0	10,523
2017	Octubre	1,028	733	30	2,323	5,814	0	9,928
2017	Noviembre	994	707	45	2,276	4,175	0	8,197
2017	Diciembre	973	721	39	1,448	3,464	0	6,645

*Cifras preliminares.

Fuente: Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión, del Cuarto Cuatrimestre de 2017.

4.3.1. Estadísticas según informes tributarios y de gestión publicados por el Servicio de Administración Tributaria

Durante el período enero-diciembre de 2017, se recaudaron 52 mil 801.4 millones de pesos derivados de los actos de control de obligaciones, lo que implica un aumento de 61.6% en términos reales en comparación con el mismo periodo de 2016 (30 mil 806.2 millones de pesos).



Fuente: Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión, del Cuarto Cuatrimestre de 2017.

En la gráfica se observa a la figura del buzón tributario, como medio de comunicación para la práctica de las revisiones electrónicas, teniendo una participación en la recaudación fiscal de 1.7 mil millones de pesos.

4.4. Criterios jurisprudenciales sobre el procedimiento de fiscalización electrónica emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante 2016.

Durante la etapa en el que la autoridad fiscal notifica al contribuyente a través del buzón tributario, que existen irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, procedimiento establecido en el artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, realizado a través de la notificación electrónica, que aduce la fracción I, artículo 134 del ordenamiento citado.

En ese tenor el ordenamiento citado establece la legalidad de la notificación, a través del buzón tributario, el cual generará un acuse de recibo electrónico con la fecha y hora, en el cual el contribuyente recibe la notificación, autenticándose con la firma electrónica o E-firma, el procedimiento comentado no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica, como lo describe la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Tesis Jurisprudencial, 2a./J. 159/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 722 que a continuación se cita:

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.

El precepto aludido, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a

través del buzón tributario, no viola el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico "en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar", de lo que se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva, a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco viola el derecho de acceso efectivo a la justicia.

En el mismo sentido, previo a la notificación de la resolución provisional por parte de la autoridad fiscal, esta realiza un análisis de la información y documentación electrónica que obra en su poder, para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados, dicho ejercicio no se debe de presumir como el inicio del procedimiento de las revisiones electrónicas, debido a que son facultades relativas a la solicitud de información que servirán de base para planear actos de fiscalización, como lo alude el Artículo 42-A primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se describe:

Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

Los contribuyentes tienen la facultad para autodeterminar las contribuciones, facultad que le otorga el Artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, determinación que la autoridad revisa para vigilar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a través del inicio de sus facultades de comprobación, mismas que no se consideran iniciadas, cuando el fisco federal solo solicite a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos informes o

documentos, para planear y programar actos de fiscalización, como se establece en el segundo párrafo, artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, que se presenta a continuación:

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia, se pronuncia y realiza la aclaración a través de un criterio jurisprudencial, mediante la publicación de una jurisprudencia 2a./J. 150/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 724, que a continuación se describe:

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

De acuerdo con los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, tratándose de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder, ya que ello se realiza mediante el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos que permiten, mediante el cruce de información, identificar los hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente corrija su situación fiscal.

Las autoridades fiscales a fin de verificar el correcto cumplimiento de las normas fiscales, realizan una revisión previa de toda la información que obra en su poder, como son los

comprobantes fiscales digitales, las declaraciones fiscales, los estados de cuenta emitidos por el sistema financiero, las balanzas de comprobación recibidas derivado del cumplimiento del envío de la contabilidad electrónica, etc. Si bien el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 6, tercer párrafo, le otorga la facultad a los contribuyentes para realizar la autodeterminación de las contribuciones que causen a su cargo, el fisco federal para verificar que dicha determinación es correcta, realiza una revisión previa de la información proporcionada por los contribuyentes sin comunicar a los sujetos revisados.

Este procedimiento no se considera una violación al derecho de seguridad jurídica, establecido en el primer párrafo, Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como se describe a continuación en la siguiente jurisprudencia 2a./J. 152/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 717:

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 PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Los preceptos aludidos, al facultar a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no violan el derecho a la seguridad jurídica, reconocido por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que ese proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes, provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en dicho supuesto, de

no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización.

Es importante precisar, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aclarado, las incertidumbres que tenían los contribuyentes, por el hecho de que la autoridad fiscal, realice una revisión fiscal previa para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, y planear las facultades de comprobación para los contribuyentes que omitan el pago de impuestos.

Conclusiones

Las revisiones electrónicas como nueva facultad de comprobación, incorporada al Código Fiscal de la Federación en el ejercicio fiscal 2014, y ejerciéndose a partir de septiembre de 2016 las primeras auditorías electrónicas a los contribuyentes, colocando a los sujetos pasivos y activos del cumplimiento de las obligaciones fiscales, en un periodo de transición y adaptación a esta novedosa facultad de comprobación de la autoridad fiscal.

El procedimiento de las revisiones electrónicas que establece el Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, se realiza de manera electrónica, a través del buzón tributario como medio de contacto para las notificaciones, envío de información de los contribuyentes para desvirtuar los hechos consignados en la resolución provisional, y la resolución definitiva y conclusión del procedimiento, a diferencia de otras facultades de comprobación, como lo son las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete, cuyas notificaciones las realizan de manera personal mediante la entrega del acto impreso en el domicilio del contribuyente.

El procedimiento de las revisiones electrónicas otorga a los contribuyentes un periodo de 15 días, para desvirtuar los hechos u omisiones, consignados en la resolución provisional emitida por la autoridad fiscal, este lapso de tiempo resulta muy corto, comparado con las visitas domiciliarias que ofrecen 20 días a los contribuyentes para presentar lo que a su derecho correspondan. Es importante destacar que si los contribuyentes no se enteran dentro de los 3 días,

al cuarto día de manera automática se realiza la notificación electrónica, iniciando al siguiente día el cómputo de los días para desvirtuar los hechos, esta situación reduce la oportunidad a los sujetos revisados, para presentar las pruebas necesarias para desvirtuar lo hechos notificados.

Los contribuyentes sujetos a las revisiones electrónicas, no tienen contacto personal con los auditores que realizan la revisión, debido a que todo el procedimiento se realiza de manera electrónica, con menor oportunidad de darse cuenta de las inconsistencias fiscales detectadas, situación a la cual deben adaptarse para actuar de manera más rápida. Con las otras facultades de comprobación como lo es la visita domiciliaria, los sujetos revisados tienen comunicación directa personal con los auditores, enterándose en el momento de las omisiones y hechos detectados por la autoridad revisora.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, otorga facilidades administrativas a los contribuyentes que opten por el trámite de un acuerdo conclusivo, recibiendo asesoría y representación legal gratuita, y al mismo tiempo obteniendo mayor oportunidad para desvirtuar los hechos consignados en las revisiones electrónicas, en el mismo sentido para los contribuyentes opten por aceptar los hechos notificados en la resolución provisional, y decidan corregir su situación fiscal obtendrán un descuento del 100% en las multas determinadas, cuando el trámite del acuerdo conclusivo sea por primera vez, y en las subsecuentes la autoridad les determinara una multa del 20%.

Los acuerdos conclusivos son una buena alternativa, para atender las resoluciones de la autoridad fiscal, derivadas del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que no cuenten con la capacidad económica para contratar asesoría fiscal especializada.

Conclusiones Generales

La incorporación de la revisión electrónica, como facultad de comprobación fiscal, para las autoridades fiscales federales, representa una herramienta que ha contribuido a que los procesos de fiscalización se realicen en un período menor que las visitas domiciliarias, y las revisiones de gabinete que actualmente se llevan hasta un año en concluirse, en ese sentido las revisiones electrónicas reducen los tiempos de revisión y se practican aproximadamente máximo tres meses.

La práctica de la notificación electrónica, a través del buzón tributario como herramienta de comunicación, que ha contribuido a la reducción de costos en la práctica de las diligencias, debido a que el Servicio de Administración Tributaria de acuerdo a sus cuantificaciones, el proceso de notificación personal realizado en el domicilio del contribuyente tiene un costo de 259 pesos por diligencia, con una eficiencia del 81%, y requiere de 5 a 30 días a partir de la generación del documento para concluir el proceso de notificación, con la práctica de las revisiones electrónicas notificadas de manera electrónica a través del buzón tributario, se disminuyen grandemente los costos y el tiempo en el sentido de que se envían de manera inmediata y el tiempo en que se realiza la notificación es de máximo cuatro días, empezando así el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

La autoridad fiscal para planear las revisiones electrónicas, realiza una revisión previa de toda la información electrónica que obra en su poder, para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, sin que esta revisión se considere como el inicio de las facultades de comprobación, esta situación la ha aclarado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la emisión de una tesis jurisprudencial.

Las primeras revisiones electrónicas practicadas por la autoridad fiscal, se realizaron a partir del mes de septiembre de 2016, lo que derivó en aumento de los actos de fiscalización, así como ha incrementado también de manera significativa la recaudación fiscal, como se muestra en los informes tributarios y de gestión publicados por el Servicio de Administración Tributaria.

A través de la aplicación de las revisiones electrónicas, se están logrando los objetivos de recaudación fiscal previstos en la Ley de Ingresos de la Federación, y prevención de la evasión fiscal recomendada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y al mismo tiempo en el panorama internacional se optimiza el intercambio de información con los países miembros de la OCDE.

Una de las críticas más controvertidas de los contribuyentes al procedimiento de las revisiones electrónicas, la revisión previa de su información para planear las revisiones, sin embargo esto ya fue aclarado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aduciendo que la revisión previa de la información de los contribuyentes sin darles aviso, no se considera que han iniciado las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.

La contabilidad electrónica y los medios electrónicos forman parte del insumo principal para la planeación y práctica de las revisiones electrónicas, haciendo posible que la autoridad fiscal conozca las operaciones de la empresa en tiempo en el que se generan, con el uso de las tecnologías de la información y la comunicación.

El alcance que logra la práctica de las revisiones electrónicas, es muy representativo, porque ha contribuido a agilizar los procedimientos de revisión, de la información que obra en poder de la autoridad fiscal, y las bases de datos proporcionadas por otras autoridades fiscales, de manera inmediata a través del uso de las tecnologías de la información, que han facilitado las revisiones de manera más eficiente a los contribuyentes nacionales, así como las empresas multinacionales y los regímenes fiscales preferentes, que de manera especial para estos regímenes fiscales, el fisco federal utiliza las bases de datos que tiene en su poder y las proporcionadas por las administraciones tributarias de otros países, a través de la celebración de convenios y tratados celebrados para el intercambio de información tributaria y la prevención de la evasión fiscal, entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

La revisión electrónica, es una herramienta de fiscalización trascendental de las autoridades fiscales federales, en el sentido que ha mejorado los procedimientos practicados en las facultades de comprobación, a través de la aplicación de medios electrónicos como el buzón tributario, la factura electrónica, las balanzas de comprobación, catálogos de cuentas y pólizas recibidas de la contabilidad electrónica, lo trascendental de esta nueva facultad de comprobación, es que la autoridad revisora, tiene acceso a toda la información citada de manera directa e inmediata en sus servidores de datos instalados en sus sistemas computacionales, que tiene acceso con un clic o un enter directamente el repositorio de datos de cada sujeto revisado, con ello se realiza una revisión previa de la información fiscal del contribuyente, antes de empezar o enviar una notificación derivada de la omisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En el mismo tenor, la aplicación de las revisiones electrónicas realizadas por el Servicio de Administración Tributaria, es que los contribuyentes evitan realizar visitas a los domicilios de los contribuyentes, desde la revisión previa de la información fiscal de los contribuyentes, la emisión de la notificación y resolución provisional, emisión de la resolución definitiva y conclusión del procedimiento, todo realizado a través del buzón tributario establecido en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

La revisión electrónica tiene un impacto positivo y trascendente para las autoridades fiscales federales, en el sentido de que disminuye los costos de las notificaciones personales y el desarrollo de las facultades de comprobación.

El uso de los medios electrónicos como el Comprobante Fiscal Digital por Internet CFDI, abastece de manera sorprendente en tiempo real, en el momento que se realizan las operaciones de los contribuyentes, para tener las bases de datos fiscales de la autoridad actualizadas, y realizar las revisiones y compulsas con las declaraciones fiscales de los sujetos revisados, en cualquier momento que la autoridad lo desee, sin la necesidad de solicitarla a los contribuyentes.

La implementación de la revisión electrónica aumenta la oportunidad para la autoridad fiscal, para la recuperación de los créditos fiscales de manera rápida antes de que la autoridad pierda el derecho de cobro de las contribuciones.

Propuesta

1. Con relación al periodo de 15 días, que otorga la Fracción II del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, es un período muy corto para desvirtuar los hechos consignados en la Resolución Provisional, debido a que los sujetos revisados no están enterados al momento de que la autoridad fiscal realiza la revisión previa para la planeación de las revisiones electrónicas, sino hasta que se le realiza la notificación vía buzón tributario, también es importante destacar que otras facultades de comprobación como lo es la visita domiciliaria, otorga un periodo de 20 días, para desvirtuar hechos consignados en la última acta parcial o en el acta final, y durante el procedimiento de revisión, el contribuyente está enterado de las omisiones que la autoridad va detectando. En ese sentido se propone que se homologue el período para desvirtuar los hechos, considerando el mismo lapso de tiempo que otorgan la visita domiciliaria y la revisión de gabinete.

Cabe hacer mención que, durante la notificación electrónica comunicada vía buzón tributario, no faltarán los contribuyentes que, por cuestiones de negocios, no consulten en el momento oportuno las omisiones vertidas en la notificación, sumándole a ello el corto período que otorga el Código Fiscal de la Federación, para desvirtuar los hechos consignados, por esta razón se plantea que se amplíe el período que la autoridad fiscal otorga.

En el mismo sentido, es necesario que el ordenamiento citado del Código Fiscal de la federación referente al procedimiento de la revisión electrónica, señale que debe de hacer el contribuyente ante la caída de los servidores de internet del Servicio de Administración Tributaria, situación que no permitirá la consulta y atención a los requerimientos de la autoridad fiscal, a través del buzón tributario, situación muy común en un mundo donde las tecnologías de información y la comunicación demandan cada vez gran cantidad de datos.

Fuentes de información consultadas

Bibliografía

- Arrijoa, V. A. (2008). *Derecho Fiscal*, Vigésima Edición, Editorial Themis, México D.F., pp. 582-584.
- Bastidas, Y. M.T., Novoa F. J.L. y Reguera, M. A. P. (2015). *La Contabilidad Electrónica y el Comprobante Fiscal Digital*, primera Edición, Ciudad de México, D.F., Editorial: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. pp-481-482.
- Burgoa, O.I. (2008). *Las Garantías Individuales*, 40ª Edición, Editorial Porrúa, México pp 589-595.
- Carrasco, I.H. (2010). *Derecho Fiscal Constitucional*, 5ta. Edición, Editorial Oxford, México D.F. p-99.
- De la Garza, F. S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª Edición, Editorial Porrúa, México p-723.
- Hernández Y., M. Á.; Galindo C. M. I.; Hernández R. J. (2015). *Estudio Practico de la Contabilidad Electrónica*, Editorial Isef, México, p 34.
- Hernández, Y. M. A. y Galindo, C.M.I. (2015). *Estudio Práctico de la Contabilidad Electrónica*, 1ra. Edición, Editorial ISEF., Pag 86.
- Jiménez G., A. (2002). *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Thomson, México, p 316.
- Margáin, M.E. (2016). *Facultades de Comprobación Fiscal*, 2da. Edición, Editorial Porrúa, México, pp. 1-19

- Margáin M. E. (2003). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª Edición, Editorial Porrúa, Estado de México, p 151.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, Instituto de Estudios Fiscales, Julio 2010.
- Moreno, F. J, (2005). *Contabilidad Básica*, Segunda edición, México D.F., Editorial Continental.
- Ponce, G.F. y Ponce, C.R. (2007). *Derecho Fiscal*, 11ª Edición, Editorial Limusa, México, pp 187-188.
- Rodríguez Lobato, R. (2008). *Derecho Fiscal*, 2da. Edición, Editorial Oxford, México, p 200.
- Rojas, C.A. A. (2009). *Las Garantías Individuales en México*, 4ta. Edición, Editorial Porrúa, México, pp 326-327.
- Sánchez, G.N. (2006). *Derecho Fiscal Mexicano*, 5ta. Edición, Editorial Porrúa, México, pp. 435-440
- Sánchez, C. D. J. A. (1985). Caducidad. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, Tomo II. p-14.
- Valadez, T.F, (2014). *Los Medios Electrónicos en Materia Fiscal , La Eliminación del Papel*, Sexta Edición, Mayo de 2014, México, D.F. Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., P. 291-295.
- V. Tanzi, A. Barreix y L. Villela; "Taxation and Integration in Latin America". Inter-American Development Bank.

Leyes y Reglamentos

- Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Guerrero, Diario Oficial de la Federación 13/08/2015.
- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Para el Ejercicio Fiscal 2017 DOF 30/11/2016.
- Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, para el Ejercicio Fiscal 2014, publicada el 8 de septiembre 2013, Presidencia de la Republica.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Texto y Comentarios 2016, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, mayo 2016, p.876.
- Normas de Información Financiera, 2014. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC), México.
- Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de Junio de 1856.
- SAT, 2017. Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 y su anexo 19. Servicio de Administración Tributaria México.
- SEGOB, 2016. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2016. Secretaria de Gobernación, México.

- SEGOB, 2016. Código Fiscal de la Federación 2016. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2016. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo 2016. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2014. Ley Federal de Derechos del Contribuyente 2014. Secretaria de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Código de Comercio 2017. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Código Fiscal de la Federación 2017. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Ley Federal de Derechos del Contribuyente 2005. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental 2016. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Código Fiscal de la Federación 2016. Secretaría de Gobernación, México.
- SEGOB, 2017. Código Fiscal de la Federación 2017. Secretaría de Gobernación, México
- SEGOB, 2017. Ley Federal de Derechos del Contribuyente 2005. Secretaría de Gobernación, México.

Hemerografía

- Ignacio L. Vallarta, “Estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad económico-coactiva”. Revista Facultades Jurídicas Tomo VIII, núm. 29, enero-marzo, 1946.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Circular Informe de 1975, p-88.
- Tesis: 2a. /J. 158/2016 (10a.), Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Publicación: viernes 28 de octubre de 2016 10:38 h, Décima Época 2012939 5 de 29, Jurisprudencia (Administrativa), Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Jurisprudencia 2a./J. 150/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 724
- Jurisprudencia 2a./J. 152/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 717.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Resolución de Amparo en revisión, 6 de julio de 2016, Segunda Sala (1287/2015, Pág. 175).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Jurisprudenciales:
- Tesis Jurisprudencial, 2a./J. 159/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, página 722.

Fuentes Electrónicas:

- Suprema Corte de Justicia de la Nación, comunicado 6 de julio 2016, Ciudad de México
<http://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/comunicado.asp?id=4350>

- Documento, Revisión Electrónica Prodecom Diciembre, 2013.
http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunidades_Finanzas_Publicas/Paginas/unica2.aspx Fuente: SAT.

- Informe Tributario y de Gestión, del Cuarto Cuatrimestre de 2017, publicado el 02 de Febrero de 2018, en la Página de internet del Servicio de Administración Tributaria, link de página del SAT:
http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/ITG_4to_trimestre%202017_180202%20.pdf
Fecha de consulta: 25 de abril de 2018.

- RESOLUCIÓN GENERAL A.F.I.P. 3.416/12 Buenos Aires, 19 de diciembre de 2012, B.O.: 20/12/12, Vigencia: 21/12/12.
<http://data.triviasp.com.ar/files/normast.asp?archivo=rafip3416.htm>

- Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, (Actualizado al 24 de agosto del 2018, séptima sesión ordinaria del CTN).

- Reporte del número de actos de fiscalización terminados por método de revisión, Servicio de Administración Tributaria México, pagina:
<https://datos.gob.mx/busca/dataset/auditoria/resource/3571f41e-61db-41bc-9254-f5461182cff3> ,
fecha de consulta 04 de septiembre de 2018.

- Informe Tributario y de Gestión, del Cuarto Cuatrimestre de 2017, publicado el 02 de Febrero de 2018, en la Página de internet del Servicio de Administración Tributaria, link de página del SAT:

http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/ITG_4to_trimestre%202017_180202%20.pdf

Fecha de consulta: 25 de abril de 2018.