

Efectos nocivos de  
**LA EVOLUCIÓN ELECTRÓNICA**  
en materia fiscal

M.D. ISABEL RODRÍGUEZ

## EFFECTOS NOCIVOS DE LA EVOLUCIÓN ELECTRÓNICA EN MATERIA FISCAL

**E**l 2016 advierte que será el año en que la materia fiscal se tornará netamente electrónica, toda vez que día con día se incorporan a la práctica los conceptos de buzón tributario, el ingreso de la información contable a través de la página del Servicio de Administración Tributaria y próximamente las revisiones electrónicas. Así es, mediante el comunicado de prensa 009/2016, del 22 de enero de 2016, el Servicio de Administración Tributaria anunció que las auditorías electrónicas no serán sorpresivas, que comenzarán en el segundo semestre del 2016. No obstante ello, la legislación no establece en la actualidad la posibilidad jurídica para que el SAT informe de forma previa a un contribuyente, el inicio de las facultades de comprobación. De lo contrario; seguirán siendo sorpresivas.


Muestra de esta evolución es que la actual Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, sólo contempla la posibilidad de presentar recurso de revocación a través de buzón tributario, es decir, incluso la defensa ante la autoridad fiscal se realizará de manera electrónica, ya que la presentación y seguimiento del mismo será por este medio. Lo anterior, derivado de que el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece que la presentación del recurso de revocación será por buzón tributario o bien por los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, siendo que para éste año ya no otorgó la opción de presentación mediante escrito. La pregunta que nace a esta imposición es ¿con esto se garantiza una defensa real a toda la población? Se presume que todos están en aptitud de hacerlo.

El origen de la transición del papel a los medios electrónicos en materia fiscal data del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, toda vez que nacen los conceptos de buzón tributario, revisiones electrónicas y el ingreso de la información contable a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, comúnmente conocida como contabilidad electrónica, sin embargo, el primer cimiento

sucedió el 5 de enero de 2004 con la gran reforma al título I del Código Fiscal que incluyó en nuestro sistema el capítulo “De los medios electrónicos”.

Así es, mediante el Decreto en referencia se adicionó al Código Fiscal de la Federación. El artículo 17-K, el cual establece la asignación de un buzón tributario tanto para personas físicas y morales que se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes; tiene como propósito crear un sistema de comunicación o “enlace” electrónico ubicado entre el contribuyente y la autoridad. Su vehículo, es la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual la autoridad notificará actos y resoluciones en documentos digitales, y además, a través de éste, los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes, avisos y cumplimiento a requerimientos.

Así también, en dicha reforma al Código, se adicionó una fracción IX, al artículo 42, con la cual se incorporan las revisiones electrónicas como facultad de comprobación de la autoridad, mismas que se practicarán basándose en la información y documentación que obre en poder de la autoridad. Como consecuencia a ello, se adicionó el artículo 53-B, que establece el procedimiento que se llevará a cabo al momento de iniciar una revisión electrónica, dentro de lo que destaca el llamado oficio de preliquidación, que se emitirá de acuerdo a las omisiones o irregularidades detectadas por la autoridad, y en caso de que el contribuyente no aporte pruebas o manifestaciones para desvirtuar los hechos u omisiones, el oficio se volverá definitivo y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Esta última parte es muy importante, porque si no se hubiera plasmado la definitividad en el documento “preliquidatorio” seguramente se hubiera estado impedido para controvertirlo en los Tribunales, pues la exigencia del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sería la principal limitante para ejercer el derecho a la defensa. Afortunadamente se corrigió esta falla normativa en el 2016, antes de implementarse el procedimiento por la autoridad.



Otra de las reformas, es la del artículo 28 del Código Fiscal, en cuya fracción IV, nos establece el ingreso de la información contable a la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad a las reglas de carácter general que se emitan al respecto. Las reglas se empeñan en interpretar el concepto “ingresarán” y significa que ahora, en una radiografía en números, el gobernado debe desnudar su información. Su constitucionalidad o inconstitucionalidad pende de un hilo; porque existe una necesidad de eficientar la administración tributaria; pero también la necesidad de salvaguardar la intimidad del sujeto. Si ponderamos los dos valores, el fin perseguido, con la medida adoptada, puede ser que si se falla en contra de los gobernados, la consecuencia generada, posiblemente de inicio resultará mucha más nociva para todas las partes, incluso la autoridad, porque el ingreso forzoso, genera manipulación, incumplimiento y hasta temor y si empiezan a sumarse contribuyentes incumplidos, de forma masiva el gobernado perderá el temor de incumplir, pues preferirá

una sanción formal por el no envío, que revelar su información privada. Entonces, ante un incumplimiento masivo, qué se ganaría. Sancionar a todos, cobrarles créditos a todos o disuadir a todos. La razón que sea, no se lograría con el fin de la medida, por lo que bien sería recomendable fallar por este momento a favor del gobernado, pero permitirle que se adapte a dicho cambio y que voluntariamente se empiece a cumplir con dicha información

Hay un toque de discrecionalidad en el artículo 28 y 121 del Código Fiscal de la Federación, porque se dejó al arbitrio de la autoridad fiscal el regular mediante reglas de carácter general, la forma o procedimiento que se utilizaría para el envío de la información contable y las diversas formas al buzón tributario en que se podría presentar el recurso de revocación, lo cual constituye una violación al principio de seguridad jurídica, pues para otorgarse ésta, los derechos deben contemplarse en ley y no quedar al arbitrio de la autoridad sí se otorgan o no; o que sea la autoridad quien establezca la forma en que se ejercerán. Porque tratándose del recurso, podría quedar limitado el derecho de los gobernados.

De las reformas referidas la de gran impacto fue la del envío de la contabilidad electrónica a través de la página del SAT, que si bien estamos de acuerdo que el país debe avanzar en tener sistemas modernos acorde a la tecnología, también es cierto, que la norma debe ser estable y debe brindar seguridad jurídica, por lo cual lo ideal para la introducción a este nuevo sistema hubiese sido que el régimen no fuera obligatorio, considerando que los contribuyentes tienen la obligación de contar con la información contable físicamente, por lo cual no es indispensable usar de tajo los medios telematizados.

Aunado a lo anterior, el INEGI estableció en 2014 que el 44.4% de la población en el país de seis años o más es usuaria de internet, es por ello que nos preguntamos si México está preparado para el cambio radical de la administración tributaria, respecto al uso de medios electrónicos, tales como buzón tributario, el envío de la contabilidad a través de la página del SAT, así como las revisiones electrónicas que se pretenden iniciar a partir del segundo semestre de 2016, cuando ni siquiera el 50% de la población se declara usuaria de internet y lo más grave, no hay una reglamentación que tutele la información. Se debe enviar la contabilidad, pero sin una reglamentación, legislación o norma que regule el uso de internet en todas sus vertientes, derechos y responsabilidades.

Como referíamos, debería brindarse una estabilidad a la norma y que su introducción fuese paulatina, en este caso que diera la oportunidad de la adaptación de los medios tecnológicos a la población contributiva; además, toda la regulación se dejó al arbitrio de la autoridad mediante reglas de carácter general, lo cual conlleva a que no se tenga certeza sobre los procedimientos pues éstos pueden ser cambiados por la autoridad en cualquier momento.

En esa tesitura, el Servicio de Administración Tributaria, mediante la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014, únicamente para determinar la obligación del envío de la contabilidad electrónica, estableció dos parámetros, estarían obligados en 2015 las





personas morales con ingresos acumulables iguales o mayores a 4 millones de pesos en el ejercicio 2013; y para 2016 la obligación a los contribuyentes cuyos ingresos hayan sido menores al monto referido, es decir, para este año todos los contribuyentes se encuentran obligados al envío de la contabilidad de forma electrónica.

Es por ello, que el 2016 define el cambio de los documentos impresos a los documentos digitales, que por definición son todos los mensajes de datos que contienen información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología; lo cual, que si bien es cierto que el cambio no se dio paulatinamente, lo cierto es que en 2016 todos los contribuyentes están obligados al envío de la contabilidad electrónicamente, por lo cual la autoridad, al obtener la información de los contribuyentes, está en aptitud de iniciar las revisiones electrónicas.

Ante dichas reformas, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, existieron contribuyentes que optaron por impugnar las mismas, principalmente el envío de contabilidad de forma electrónica, vía amparo indirecto, algunos fueron presentados con la entrada en vigor de las normas, de forma autoaplicativa, o bien, con el primer acto de aplicación, de forma heteroaplicativa, sin embargo, en ambas formas, se encuentran pendientes de resolución, al encontrarse suspendidos en tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación emita los criterios sobre el sentido de resolución de los mismos.

Ahora bien, para quienes generaran su primer acto de aplicación en este año, es decir, todos los contribuyentes cuyos ingresos acumulables en el ejercicio 2013 fueron menores a 4 millones de pesos, están en aptitud de presentar amparo en contra de la contabilidad electrónica, dentro de los quince días posteriores al envío de la misma, con el cual se busca precisamente eliminar el envío. Actualmente, aunque nos encontramos en espera de que la Suprema Corte defina criterios que determinaran si es o no constitucional la norma, se ha otorgado la suspensión del envío de la contabilidad.

Así es, quienes solicitaron la suspensión en el amparo para el efecto del no envío de la contabilidad mediante la página del Servicio de Administración Tributaria, en tanto se resuelve el mismo, fue otorgada al considerarse que no se contraviene las disposiciones orden público ni afectarse el interés social, toda vez que la suspensión solamente exime del envío, por lo cual el contribuyente sigue cumpliendo con su obligación de mantener la contabilidad físicamente y la autoridad puede acceder a ésta mediante las facultades de comprobación; de los criterios suscitados sobre el tema hacemos mención de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 2/2015 (10a.), cuyo rubro establece **“SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. PROCEDE CONCEDERLA CONTRA LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17 K Y 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014)”**.

Un punto clave para la era electrónica en materia fiscal, sin duda es el buzón tributario, toda vez que a través de éste se llevarán a cabo las notificaciones electrónicas de los requerimientos, de las revisiones y de las resoluciones, el cual tanto las personas físicas como morales tienen la obligación de consultarlo dentro de los tres días siguientes, por lo cual el contribuyente deberá estar al tanto de las mismas para los cumplimientos de información o documentación y de igual forma para las resoluciones susceptibles de impugnación para presentar los mismos en tiempo y forma. Aquí viene el tema de constitucionalidad más importante, el hecho de no revisar el buzón y de que el contribuyente no revise su correo, puede generar una notificación en forma después del 4 día?. Si la respuesta es sí, entonces qué propósito tendría la norma el regular las notificaciones. Si la conoce o no lo conoce el particular, ya no sirve de mucho, pues para la autoridad, es formal y materialmente válida. Si la respuesta es no, entonces; cómo modificamos la norma para dar mayor certeza jurídica. Sin embargo, qué pasaría con aquellos que por ignorancia o dolo, no quisieran nunca abrir su correo a propósito de evadir a la autoridad. Si ponderamos todos los valores, se debe concluir que la mejor opción es iniciar electrónicamente la revisión, pues resulta menos onerosa y gravosa que otras y si el particular no responde,

entonces la autoridad podría activar las revisiones ordinarias que hasta hoy se ejercen en México o bien, sancionar con la cancelación de su certificado de sellos digitales, entre otros.

Consideramos que contando con la infraestructura, equipo tecnológico y personal capacitado para ello, con el uso de los medios electrónicos podría cumplirse el objetivo de la administración tributaria, en cuanto agilizar de manera electrónica tanto las solicitudes de información, como el cumplimiento a tales requerimientos, inclusive; llevar a cabo las revisiones, sin embargo, la transición está dejando de evaluar el tiempo, capacitación y economía que se requieren en este tipo de implementaciones, por lo que la aplicación obligatoria para este año la torna excesiva.

Como fue referido es necesario que nuestro país camine de la mano de la tecnología, sin duda alguna no nos podemos quedar en el pasado, por lo que es un acierto que la administración tributaria implemente sistemas con el objeto de optimar las gestiones de fiscalización, así como los trámites de los contribuyentes, pero lo que si consideramos es que el cambio debió ser paulatino para efecto de que los contribuyentes se adentren a los sistemas y que ello les brinde una certeza jurídica.

Así es, el hecho que a dos años de las reformas, éstas se implementen de forma obligatoria y que no se dé para este 2016, en algunos de los trámites, gestiones y defensas, la opción tradicional de presentación por escrito, deja en estado de indefensión e inseguridad jurídica a los contribuyentes que no cuenten con el personal capacitado para ello, o con la economía para la implementación del equipo necesario.

Sin duda alguna estamos en una era fiscal totalmente digital, toda vez que tratándose ya sea de gestiones administrativas o de fiscalización, e inclusive de la defensa mediante recurso de revocación, el Servicio de Administración Tributaria, gracias a las facultades que le fueron otorgadas en el Código Fiscal de la Federación, derivado de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, ha encaminado el acto administrativo a la

digitalización, sin ponderar que no debió ser mediante reglas su reglamentación.

Ante este panorama, aún queda la defensa, pues como lo establecimos quien en este año realice su primer acto de aplicación de la contabilidad electrónica, puede acudir a la vía constitucional, mediante amparo indirecto; así también, los contribuyentes que obtengan resoluciones derivadas de la revisiones electrónicas como las resoluciones a los recursos de revocación son susceptibles de

defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero lo más importante de esta reflexión, es que no se trata de digitalizar la información, sino de entender, que la vida de las empresas dependerá de este factor, porque un incumplimiento a cualquier acto de autoridad, activará presuntivas que siempre culminarán con créditos fiscales. Créditos, que bien o mal, afectarán a las empresas, que por negligencia en el manejo de los sistemas automatizados, incurrirá en omisiones que serán de gran provecho para la autoridad.

Mtra. María Isabel Rodríguez Farías  
Gerente Práctica Legal de Grupo Farías

Para mayor información sobre este y otros temas,  
contacte a nuestros abogados especialistas:

**Dr. Adolfo Solís**

adolfos@grupofarias.com

**Lic. Iván Argote**

argotei@grupofarias.com

**Lic. Estela de León**

deleone@grupofarias.com

**Lic. Adriana Monjarás**

monjarasa@grupofarias.com

**M.D. Isabel Rodríguez**

rodriguezi@grupofarias.com

**Lic. Aldo Solís**

aldos@grupofarias.com

De igual manera ponemos a su  
disposición los teléfonos:

**AGS (449) 918-1722**

**D.F. (55) 5633-2145**

**TIJUANA (664) 971-0722**

[www.grupofarias.com](http://www.grupofarias.com)