

DEFENSA FISCAL DEL CONTRIBUYENTE¹

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO²

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto documentar, de forma descriptiva, los recursos administrativos y los medios jurisdiccionales de defensa idóneos que se interpongan ante actos arbitrarios de las autoridades fiscales, así como los resultados obtenidos por el Servicio de Administración Tributaria, como se ha derivado de juicios interpuestos en su contra desde 2013 hasta de 2023, concluyéndose que, se dan errores cometidos por la propia autoridad y que esto lleva a perder estos juicios, por deficiencias de forma y fondo.

Por ende, la descripción de las herramientas contenidas en las leyes ordinarias, cuyo propósito es brindar a los ciudadanos el acceso expedito y total a la solución de controversias originadas en su interacción con las autoridades fiscales, partiendo que la mayoría de los errores cometidos por la autoridad administrativa en facultades de comprobación y que le llevan a perder estos asuntos, mediante juicios de nulidad, tienen relación con deficiencias de forma y fondo, por ejemplo: en la notificación de los créditos fiscales, en la motivación, en la interpretación y en la redacción de las actas, entre otros motivos.

II. BASES CONSTITUCIONALES Y LEGALES

1. *En materia de facultades de la autoridad*

El deber de todo mexicano es contribuir al gasto público y está establecido en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (CPEUM), en el Artículo 31 fracción IV, que dispone: “Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados (Ciudad de México alcaldías) y de Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Y que el desarrollo y creci-

¹ Obra inscrita en el Registro Público del Derecho de Autor, con número de registro 03-2024-040511011500-01, de fecha 05 de abril de 2024, al amparo del certificado expedido por el Instituto Nacional del Derecho de Autor.

² Dr. en Derecho, Mtra. C. P. y C., por FDBNA. Lic. en Derecho por U. Pedregal La Salle, C. P. por E.S.C.A., I.P.N., CERT. de carrera por IMCP, Dr. Honoris Causa por Claustro Nal. Doctores. H. C., Colegiada y Miembro del CCPM, de BNA y del Claustro Nal. Doctores. H. C., de la A. Nal. de Dr. en Der. Miembro Honorífico de la AMID. Especialidad en Auditoría, en Fiscal, Auditoría Forense, Prevención de L. de Dinero, de Corrupción. Reg. para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT. S. de Finanzas de la C. DE M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminalística ante el Poder Judicial Federal y de la C. DE M.; S. de Economía, INE, TFJA, TCA, AUX. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INCAUTAR, Litigante, Catedrático por más de 18 años en posgrado y licenciaturas.

miento de una nación depende en gran parte, del pago de contribuciones de sus ciudadanos.

Esto será posible, cuando que es necesario establecer lineamientos que rijan las acciones tanto del Estado (sujeto activo), como del contribuyente (sujeto pasivo) de la relación tributaria.

Con el fin de coadyuvar en la regulación de la relación entre el fisco y el contribuyente, el 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente* (LFDC), teniendo como propósito primordial el reconocer y enunciar, de manera clara y precisa, los principales derechos a los que un contribuyente tiene acceso, para de esta forma, dar certeza y seguridad jurídica a la relación tributaria.

Es en este ordenamiento donde se norman las garantías fundamentales de los contribuyentes en su interacción con las autoridades fiscales, haciendo mención, en primer término, de su derecho a conocer de manera clara y oportuna cómo y cuándo deben cumplir con sus obligaciones tributarias.

2. *En materia de contribuciones*

En la LFDC se hace mención también de la necesidad de que el contribuyente conozca la identidad de las autoridades fiscales ante quienes está llevando a cabo un trámite o está realizando un procedimiento o gestión, cuyos resultados le afectan, subrayando la necesidad de que en el trato del ciudadano con la autoridad fiscal prive el respeto y consideración por parte de los servidores públicos de la administración fiscal y, además, se establece el derecho a formular alegatos, defenderse mediante la presentación de pruebas y ser escuchado previo a que se emita la resolución donde se determina un crédito fiscal.

A manera supletoria, el *Código Fiscal de la Federación* (CFF), en el Artículo 33, establece la obligación para las autoridades fiscales de “difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales”.

3. *En materia de derechos del contribuyente*

La importancia de la LFDC radica en el hecho de que tanto las personas morales como las personas físicas que persiguen un fin de lucro, tienen como propósito económico obtener utilidades que les permitan sufragar gastos e invertir en infraestructura, de manera simultánea al cumplimiento de las obligaciones fiscales o laborales que las leyes les imponen.

Sin embargo, durante su operación, pueden presentarse situaciones que las enfrentan con las diversas autoridades fiscales de manera que se ven en la necesidad de auxiliarse mediante la impugnación, contra resoluciones o actos que resultan arbitrarios y que lesionan sus intereses.

Por otra parte, la falta de conocimiento sobre las opciones de defensa fiscal ante procedimientos erróneos o arbitrarios por parte de la autoridad trae como consecuencia que el contribuyente no se defienda cuando dichas autoridades fiscales se apartan de las normas jurídicas afectando el patrimonio o en el peor de los casos, la libertad del contribuyente.

Esta defensa se puede intentar en primera instancia ante la propia autoridad que emitió el acto que se está impugnando. Es decir, los contribuyentes pueden impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales que vulneren sus derechos ante la propia autoridad fiscal.

O bien, ante autoridad diferente a la responsable de la violación de algún derecho del contribuyente, como sería el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, en caso de que no quede satisfecho con la resolución de este organismo, promueva amparo directo ante la autoridad judicial federal.

Los fundamentos de la defensa fiscal están establecidos en la CPEUM, en el Artículo 17, en el sentido de que nadie puede ejercer justicia por su propia mano, ni ejercer violencia en reclamo de algún derecho.

Todos los mexicanos tenemos acceso a la justicia a través de tribunales indicados para cada materia en los plazos y términos que las leyes fijen, quienes deberán emitir su sentencia de manera pronta e imparcial.

Las fallas en los procedimientos o prácticas que la autoridad lleva a cabo pueden considerarse problemas sistémicos derivados de la estructura del sistema tributario, que traen como consecuencia molestias, incertidumbre y afectaciones a los derechos perjudicando a todos los contribuyentes que han sido sujetos de fiscalizaciones arbitrarias o irregulares de su contabilidad, bienes o mercancías.

En la LFDC, en el Artículo 23, se dispone el derecho de acceso a la justicia fiscal, esto significa que los contribuyentes tienen derecho al ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a través de los medios proporcionados por el Estado.

Los medios de defensa funcionan como instrumentos de control sobre los actos y resoluciones de las autoridades fiscales y están establecidos en la ley para brindar protección

a los contribuyentes afectados en diversas circunstancias, por lo que su conocimiento representa un valioso ahorro en el tiempo con el que se cuenta para definir la estrategia más adecuada para ampararse y salir lo mejor librado posible.

Por otra parte, se establece en la CPEUM, en los Artículos 1o., 14, 16, 17, 22 y 31 una serie de ordenamientos que contienen los fundamentos de la obligación tributaria, de igual forma, y porque no está permitida la justicia por propia mano, brindan certeza jurídica y amparo jurisdiccional a los contribuyentes en contra de actos de intimidación, multas excesivas, confiscación de bienes y, en general, contra las arbitrariedades de las autoridades fiscales.

Así garantiza al contribuyente el poder defenderse previamente a que se le prive de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos obligando a la autoridad a que se cumpla con las formalidades establecidas para cada procedimiento.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente entra en vigor con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, se entiende por término “defensa” cuando se refiere a la acción de una persona para protegerse ante las agresiones de otro particular, o bien, de un ente superior.

Tratándose de un asunto privado, es de competencia del Derecho Privado y se deduce que la persona ha sido demandada, por lo tanto, en un juicio le corresponde alegar y comprobar lo que a su derecho convenga.

Pero cuando las agresiones se reciben de un órgano del Estado, el asunto compete al Derecho Público, y se interpreta como un acto de autoridad que está afectando el interés jurídico de una persona.

Respecto a la defensa fiscal, es lógico pensar que está involucrado el Estado en la agresión a un particular, por lo que el Estado de derecho de esta persona ha sido vulnerado y le corresponde entonces desvirtuar el acto emitido por la autoridad fiscal.

En esa tesitura, el contribuyente tiene que establecer una estrategia para su defensa fiscal, pudiendo recurrir a varios tipos de defensa, que pueden ser:

- a) Recursos administrativos;
- b) La defensa jurisdiccional; y,
- c) La defensa no jurisdiccional.

III. LA NUEVA ESTRATEGIA RECAUDATORIA DE LA AUTORIDAD FISCAL

1. *Facultades de control*

Los *actos de fiscalización* son las acciones llevadas a cabo por los órganos de la administración hacendaria, dentro del marco de la legalidad, con el objetivo de constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

¿Los Actos de Fiscalización, qué son?

Definición y Funcionamiento. Son las diferentes formas en que puede intervenir el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con propósitos de comprobación recaudatoria al ejercer sus facultades en el contexto del Derecho fiscal mexicano.

Consisten en cada una de las auditorías, intervenciones, evaluaciones y verificaciones que realiza la autoridad fiscal. Por ello, se les conoce también como *recaudación secundaria*.

2. *Facultades de presión*

Instrumentos de los Actos de Fiscalización. Para efectuar estos actos, el SAT puede valerse de mecanismos y estrategias, como *las visitas domiciliarias o la revisión de gabinete*, la cual se entiende como la facultad para solicitar la contabilidad, datos y otros documentos a las personas físicas y morales.

3. *Programa Operativo de Actos de Fiscalización, recaudación y alcance*

Las metas de recaudación de impuestos, el cumplimiento de las normas fiscales y la capacidad de eficiencia recaudatoria que tiene cada entidad federativa con sus contribuyentes son los elementos que conforman el Programa Operativo de Actos de Fiscalización implementado por la Secretaría de Hacienda a nivel federal.

Los avances de cada Estado del país con respecto a este programa se reflejan en el Tablero Global de Entidades Federativas de Actos de Fiscalización, publicado por el SAT, el cual mide el lugar que se ocupa a nivel nacional.

A. *Actos de Fiscalización a entidades públicas, transparencia en la Administración Pública*

No solamente se aplican acciones fiscalizadoras a contribuyentes, sino también a entidades públicas. En ese sentido, los sujetos de la fiscalización son las dependencias de la Administración Pública Federal que operen el ingreso, manejo, custodia y ejercicio de recursos públicos federales conforme a las disposiciones jurídicas aplicables.

Es el caso de las entidades federativas, los municipios y las alcaldías de la Ciudad de México, así como los fideicomisos públicos no paraestatales, mandatos y contratos análogos.

Por ejemplo, instituciones como el IMSS y el INFONAVIT suscriben colaboraciones para sus programas internos de trabajo, que les permiten superar más fácilmente las auditorías fiscales a las que se encuentran sujetas.

B. *¿El plan maestro de fiscalización 2023 emitido por el SAT, qué contiene?*

- Combate a esquemas de evasión que involucren a empresas “factureras”;
- Revisión de esquemas de evasión de empresas que involucren “nomineras”;
- Incremento en operativos carreteros y almacenes para combatir el contrabando.

C. *Plan de acciones de fiscalización solo contra contribuyentes “cautivos”*

El pasado de 29 de enero, el SAT dio a conocer su plan maestro de fiscalización y recaudación 2023. El documento revela que este año se enfocará en realizar seis acciones de fiscalización; sin embargo, ninguno contempla acciones para captar nuevos contribuyentes, lo que llama a los contribuyentes cumplidos a estar aún más alerta.

Las principales acciones de fiscalización de este año serán:

- 1) Combate a esquemas de evasión que involucren a empresas “factureras”. Recordemos que la autoridad fiscal cuenta con las facultades para rechazar deducciones que hayan sido efectuadas con “EFOS”, por lo cual recomendamos un monitoreo continuo de sus proveedores. El uso de un sistema de monitoreo, como el que manejamos, puede ayudar a detectar, alertar y prevenir sobre estos casos;
- 2) Revisión de esquemas de evasión de empresas que involucren “nomineras”. Se recomienda tener cuidado con esquemas que son ofrecidos por algunos asesores, en los que se propone el pago a los empleados a través de terceras empresas, prometiendo ciertos beneficios fiscales;
- 3) También recordemos que, a partir de 2021, en México está prohibido el “outsourcing”, quedando solo permitidos los Servicios Especializados, los cuales deben de contar con un registro de prestadores de servicios especializados (REPSE) y sobre los cuales las autoridades laborales y fiscales han anunciado acciones enfocadas a identificar el debido cumplimiento de requisitos y combatir la simulación patronal;
- 4) Incremento en operativos carreteros y almacenes para combatir el contrabando. El cumplimiento respecto a la Carta Porte está dentro de las acciones de fiscalización del SAT y las sanciones por no emitir de manera correcta el CFDI con complemento Carta Porte son efectivas desde el primero de agosto de 2023.

- 5) Análisis y programación de partidas atípicas de ingresos y gastos. También conocida como “Recaudación secundaria”, se obtiene de las acciones para aumentar la recaudación, principalmente de los programas que promueven la cobranza coactiva, así como de los actos de fiscalización que no siempre son auditorías (pueden ser cartas invitación, notificaciones de diferencias de acuerdo con sus sistemas de control o citar a los representantes legales para hablar sobre la situación fiscal de la empresa).

Sobre este punto se recomienda mediante un “*health check*”, que es una de las rutinas fundamentales que cualquier empresa que desee funcionar de manera segura y eficiente debe implementar, para lograr identificar aquellas partidas u operaciones que podrían llamar la atención de la autoridad en caso de una revisión fiscal y anticipar un “*defense file*”, que tiene como objeto mitigar y/o evitar el riesgo de un posible ajuste, aún y cuando se concluya en el estudio que la operación inter compañía, sea mediante el cual se recopile y documente toda la información de la situación en particular, que ayude a integrar todas las evidencias, como lo son los argumentos legales y económicos que sustentan la operación.

- 6) Fortalecimiento a revisiones de operaciones de comercio exterior, principalmente en importaciones temporales y verificación de origen. Durante 2022, esta acción fue la que mejor resultado les dio a las autoridades, puesto que lograron un crecimiento del 23.8% real en la recaudación por la revisión de las operaciones de comercio exterior a las empresas. Indudablemente, invertir en una Revisión de Cumplimiento en Comercio Exterior (*health check*) ayudaría a reducir el riesgo inherente a estas operaciones mediante análisis detallados, diseñados para detectar riesgos potenciales de cada operación, así como proponer soluciones basadas en las mejores prácticas.
- 7) Publicación de tasas efectivas de los ejercicios 2020 y 2021. Estas fueron publicadas el pasado 31 de enero y contempla 40 actividades económicas de cinco sectores económicos: servicios financieros y de seguros, comercio al por mayor, comercio al por menor, industrias manufactureras y minería.

Las tasas se establecen con base en la información disponible del mismo SAT como la obtenida en declaraciones anuales, dictámenes fiscales, información sobre la situación fiscal de los contribuyentes, declaraciones informativas, los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), pedimentos, entre otros.

El listado de las tasas sólo está dirigido a los grandes contribuyentes, pero no se descarta que la autoridad los utilice para contactar a aquellos contribuyentes cuya tasa efectiva se encuentra por debajo de los parámetros publicados, por lo que se recomienda hacer un ejercicio donde se consulte la tasa efectiva de impuesto correspondiente a la actividad económica a la que pertenece y compararla con su propia tasa efectiva de impuesto respecto de cada ejercicio fiscal para medir sus riesgos impositivos.

Es importante considerar que este Plan maestro de fiscalización y recaudación 2023 contiene además conceptos y conductas específicas a revisar como:

- a. Aplicación indebida de saldos a favor de impuestos;
- b. Devoluciones, tasa 0 %, no objeto y de importación temporal;
- c. Subvaluación en operaciones de comercio exterior y uso indebido de tratados;
- d. Verificación de cumplimiento de certificaciones IVA-IEPS;
- e. Pensiones, exentos en nómina y simulación de prestación de servicios especializados;
- f. Reestructuras corporativas y los efectos fiscales en escisiones y fusiones;
- g. Socios y accionistas (personas físicas en operaciones asociadas a reestructuras);
- h. Generación y aplicación de pérdidas fiscales;
- i. Operaciones con regímenes fiscales preferentes;
- j. Financiamientos, capitalización de pasivos y distribución de utilidades;
- k. Pagos al extranjero y reestructuras internacionales;
- l. Revisión de Fideicomisos;
- m. Entre otros.

Considerando este plan de fiscalización para 2023 por parte de las autoridades, es indispensable estar en cumplimiento con las obligaciones en materia fiscal, por lo que les podemos ayudar con un diagnóstico de riesgos preventivo para su empresa.

D. *Cartas invitación*

Las cartas invitación del SAT, ¿qué son?

Las cartas de invitación forman parte de los programas recaudatorios del SAT, quien las envía porque analiza la información de sus bases de datos y detecta diferencias o inconsistencias.

Estas cartas son documentos expedidos por el fisco donde solicitan al contribuyente el cumplimiento de obligaciones fiscales omitidas o la aclaración de alguna irregularidad en sus declaraciones.

Se trata de instrumentos que pueden ser de dos tipos:

- a) La primera es una carta abierta al contribuyente en general para invitarlo a cumplir sus obligaciones fiscales;
- b) La segunda son cartas personalizadas en donde se pudieran señalar omisiones al cumplimiento de alguna obligación o discrepancias entre la información declarada y la información digital.

El SAT envía la carta invitación vía buzón tributario y el contribuyente tiene que cumplir sus obligaciones, aclarar las discrepancias detectadas o autocorregirse, dependiendo del motivo de la carta.

Las cartas invitación del SAT, ¿qué validez tienen?

Se dice que, las cartas invitación tienen un procedimiento flexible que no está normado en ley, como sí lo están los procedimientos de las facultades de comprobación del SAT establecidos en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

Una carta invitación del SAT, ¿por qué razón me llega?

Las cartas invitación forman parte de los programas recaudatorios del SAT, quien envía estos documentos porque analiza la información de sus bases de datos y detecta diferencias o inconsistencias.

Otras cartas invitación derivan del monitoreo que realiza el SAT para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales. Es decir, para que presenten sus declaraciones en tiempo y forma.

Además, el SAT también envía otras notificaciones que se llaman exhortos y que no son cartas invitación, pero que también se envían a través del buzón tributario.

E. Requerimientos de cumplimiento de obligaciones

Un requerimiento de obligaciones omitidas, ¿qué es?

Es el documento mediante el cual la autoridad fiscal solicita a los contribuyentes que acrediten el cumplimiento de determinada obligación tributaria o, en su caso, que cumplan con la misma.

Además, el documento de requerimiento de obligaciones omitidas o carta invitación emitido por el SAT, sirve para aclarar ante la autoridad fiscal cuando no se está de acuerdo con la información contenida en el mismo.

F. *Presunciones*

Por presunción, ¿qué se entiende?

Aceptación de un hecho del que no se tiene prueba y que se infiere de otro hecho demostrado.

En derecho, la presunción es una ficción jurídica a través de la cual se establece un mecanismo legal automático que considera que un determinado hecho, o un determinado acontecimiento, se entiende probado simplemente por darse los presupuestos para ello.

G. *Artículos 69-B y 69 B-BIS del Código Fiscal de la Federación*

Las listas negras del Artículo 69-B y 69-B Bis del CFF, ¿qué son?

Las listas negras del SAT son listados donde se relacionan a contribuyentes con irregularidades en su situación fiscal y aquellos que se presume realizaron operaciones inexistentes.

Los contribuyentes podrán solicitar, a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo.

¿Cómo salir de la lista negra?

Como especialistas del ramo fiscal se indica que la única instancia para poder salir del listado será el pago de la totalidad de su adeudo.

El Artículo 69-B Bis del CFF contempla un procedimiento para detectar y presumir la transmisión indebida de pérdidas fiscales, así como el de inhibir la práctica consistente en llevar a cabo reestructuras, escisiones o fusiones de sociedades o cambio de accionistas, cuyo único objeto sea generar pérdidas fiscales y luego hacerlas deducibles.

EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA (DOF 25/06/18)

SE REFORMA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Artículo Único. Se reforma el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o pro-

ducir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

TRANSITORIOS

Primero. El presente Decreto entrará en vigor a los treinta días siguientes al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Segundo. Los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, se tramitarán y resolverán conforme a las normas jurídicas vigentes en el momento de su inicio.

Adición del Artículo "69-B Bis del Código Fiscal de la Federación relativo a la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales.

En el marco de una reforma aprobada en el más reciente período de sesiones del Congreso de la Unión para combatir el robo de combustible, se adicionó un Artículo 69 B Bis al Código Fiscal de la Federación, mismo que versa sobre la facultad de las autoridades fiscales para presumir una transmisión indebida de pérdidas fiscales. Lo único que resta es la promulgación y publicación del Decreto de Reformas.

De lo dispuesto en el mencionado precepto legal, se desprende que para llegar a esta presunción, las autoridades fiscales deben constatar y acreditar primero, que el contribuyente que tiene derecho a la disminución de las pérdidas fiscales "transmitidas indebidamente", fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades o de un cambio de accionistas, y como consecuencia de ello, dejó de formar parte del grupo al que perteneció, estableciéndose una serie de supuestos para tal efecto.

En cuanto las autoridades fiscales arriben a la presunción, lo notificarán al contribuyente a través del buzón tributario, y le conferirán un plazo de 20 días para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte pruebas que demuestren que no hubo una transmisión de pérdidas indebida.

Una vez ofrecidas las pruebas y rendidas las manifestaciones, la autoridad fiscal tendrá un plazo que no excederá de 6 meses a partir de que venza el plazo de los 20 días conferidos al contribuyente, para notificarle la resolución donde determine si desvirtuó o no, la presunción.

La autoridad publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, el listado definitivo de los contribuyentes que no hubiesen podido desvirtuar los hechos imputados.

Se aclara que la publicación tendrá como efecto confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales obtenidas por el contribuyente que las generó, así como la improcedencia de su disminución por el contribuyente que corresponda.

Es necesario destacar que el artículo en comento tiene su origen en que la autoridad fiscal detectó un alza en la determinación de pérdidas fiscales reportadas por ciertas empresas, muchas de las cuáles, a juicio de las autoridades fiscales, se generaron sin que existiese una "razón o sustancia de negocios" y como consecuencia de reestructuraciones corporativas cuya única finalidad estriba en la transferencia indebida de pérdidas fiscales.

A reserva de analizar y analizar con mayor profundidad dicho precepto, debemos señalar que la generación de una pérdida fiscal no es una cuestión que pueda obedecer o regirse conforme a “razones de sustancia o razones de negocio”.

Por otra parte, las hipótesis de generación de pérdidas contempladas en el Artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación no necesariamente se relacionan con una transmisión indebida de pérdidas fiscales.

Así las cosas, bajo nuestra perspectiva, la reforma en cuestión pretende no sólo evitar la transmisión indebida de pérdidas, sino desincentivar aún más, la realización de reestructuras corporativas y limitar la amortización de pérdidas por parte de contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas.

Finalmente, debemos tener presente que, de acuerdo a los recientes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el contenido del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la presunción de transmisión indebida de pérdidas contemplada en el Artículo 69-B Bis, podría tener efectos sobre varios ejercicios fiscales anteriores a la fecha de entrada en vigor de la reforma, cuestión que deberá ser tomada en cuenta por los contribuyentes.

IV. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

1. Revisión de gabinete

En términos generales, una revisión de gabinete es un acto de fiscalización que la autoridad hacendaria realiza en sus propias oficinas, con objeto de comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

¿Una revisión de gabinete, cómo se desarrolla?

La autoridad fiscal emitirá un oficio de solicitud de información y documentación con los requisitos legales y procederá a constituirse en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionados para darle a conocer el oficio.

¿Cuánto tiempo dura la revisión de gabinete?

La revisión de gabinete inicia con la notificación a los contribuyentes del oficio mediante el cual se le solicita la información y documentación correspondiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El plazo para concluir la revisión de gabinete referida es de 12 meses.

¿Qué diferencia existe entre las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete?

Esto es, la Revisión de Gabinete inicia con el requerimiento de datos e información y termina con el Oficio de Observaciones.

2. *Visita domiciliaria*

Es la comprobación dentro del domicilio fiscal del cumplimiento de obligaciones por parte de la autoridad tributaria.

Inicia con el levantamiento del Acta Parcial de Inicio y concluye con el levantamiento del Acta Final. Esta incluye:

- La revisión directa de la contabilidad, incluidos datos, informes, declaraciones, comprobantes de pago de contribuciones;
- La revisión de bienes o mercancías ubicadas en el domicilio del contribuyente;
- También durante una visita domiciliaria se efectúa una revisión de los bienes de origen y procedencia extranjera que se encuentren en el domicilio, a fin de verificar su legal importación, estancia o tenencia en territorio nacional.

Las visitas domiciliarias, tienen su fundamento constitucional en lo previsto por el Artículo 16 la Constitución Política, el cual indica lo siguiente:

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

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Por su parte es el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual contempla las facultades de las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

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

IV. ...

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la 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 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, 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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

De las fracciones III y V, del Artículo 42 referido, se desprende la reglamentación de la facultad otorgada a las autoridades administrativas para realizar intromisiones al domicilio. Siendo precisamente a través de la figura de las visitas domiciliarias, mismas que pueden clasificarse de la siguiente forma:

- Revisiones de contabilidad, bienes y mercancías;
- Revisiones a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales;
- Revisiones en materia aduanera;
- Revisiones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales en control de bebidas alcohólicas;
- Las revisiones electrónicas.

Una revisión electrónica consiste en examinar conceptos o rubros específicos a través de medios electrónicos, desde la notificación hasta la conclusión. Con esto se reducen los plazos para concluir las auditorías y se disminuyen los costos. Además, la comunicación se vuelve más eficiente y el proceso más transparente.

¿Cómo inicia la revisión electrónica?

La revisión electrónica inicia con el envío que hace el buzón tributario de un mensaje al correo electrónico del contribuyente en el cual le informa que tiene pendiente una notificación.

Por otra parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon)³, manifiesta que, en la *revisión electrónica*, la autoridad fiscal se encuentra obligada a notificar la resolución definitiva dentro del plazo de *40 días* que prevé la fracción IV del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

La *revisión electrónica* es una facultad de las autoridades fiscales que se encuentra prevista en el Artículo 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación y cuyo procedimiento está regulado en el diverso 53-B de dicho Código.

Este procedimiento consiste en el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos con los que cuentan las autoridades fiscales que le 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, culminando con la emisión de la resolución definitiva correspondiente en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, en su caso, determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas.

Al respecto, el *Artículo 53-B del CFF*, en su *fracción IV*, establece que dentro de este procedimiento la autoridad contará con un plazo máximo de *40 días* para la emisión y notificación de la resolución definitiva, con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente y que el cómputo de este plazo iniciará a partir de que hayan vencidos los plazos de 15 o 10 días previstos en las fracciones II y III, inciso a), respectivamente, de dicho precepto, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente o bien, haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de dicho Artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

Así lo corroboró el Órgano Jurisdiccional derivado de la interposición de un juicio promovido por *Prodecon*, en donde consideró ilegal que la autoridad fiscal hubiera emitido la resolución determinante de crédito fiscal fuera de dicho plazo de 40 días, bajo la justificación de que el último párrafo del Artículo 53-B del CFF contempla un plazo de seis meses para concluir la revisión electrónica, pues precisó que este último plazo es para que

³ 19 de marzo de 2020: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/buscador-de-criterios>.

la autoridad se allegue de la información que considere necesaria que le permita dictar la resolución administrativa correspondiente, en tanto que el término de 40 días es el plazo conferido para que, una vez que cuente con los elementos necesarios, emita la resolución a la revisión electrónica.

Derivado de lo anterior resolvió que, aun cuando no se contemple de manera expresa sanción alguna para la emisión de la resolución fuera del plazo de cuarenta días, aquellas dictadas fuera del mismo devienen ilegales, al preverse un término perentorio para ello.

V. DEFENSA DURANTE LOS ACTOS DE FISCALIZACIÓN

1. ¿Qué hacer durante una visita domiciliaria?

La visita domiciliaria tiene por objeto el comprobar que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales e implica que la autoridad fiscal se presente en el domicilio, locales o establecimientos del contribuyente para requerirle los papeles, datos, documentos, informes, bienes o mercancías que permitan a la autoridad determinar si el contribuyente ha dado cumplimiento o no a sus obligaciones y en su caso determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente y/o imponer a estas sanciones.

La *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* garantiza la inviolabilidad del domicilio del contribuyente, y al respecto dispone:

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

...

¿Qué son las facultades de comprobación de la autoridad fiscal?

Las autoridades fiscales cuentan con facultades para comprobar que los contribuyentes cumplen con las disposiciones fiscales y para ello podrá requerirles datos, informes o documentos, conforme a los procedimientos y a las formalidades establecidas en las disposiciones fiscales respectivas.

En virtud del ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales cuando adviertan que los contribuyentes han omitido declarar y/o pagar contribuciones, podrán determinar contribuciones omitidas y créditos fiscales. Además, las autoridades fiscales podrán proporcionar información a otras autoridades cuando adviertan la comisión de delitos fiscales por parte de los contribuyentes.

¿Puede la autoridad fiscal presentarse en las oficinas del contribuyente para revisar su contabilidad ahí mismo?

Sí, la autoridad tiene facultades legales para presentarse en el domicilio del contribuyente y solicitar revisar su contabilidad, siempre y cuando lo haga atendiendo a las formalidades que para tal efecto dispongan las leyes fiscales.

¿Está el contribuyente obligado a proporcionar o mostrar información de su contabilidad, operaciones, bienes, mercancías y documentos a la autoridad fiscal?

El contribuyente se encuentra obligado a permitir el acceso a su domicilio a las autoridades fiscales a fin de que estas puedan llevar a cabo sus facultades de comprobación pero sólo se encuentra obligado a hacerlo siempre y cuando la autoridad se constituya en el domicilio siguiendo las formalidades que establecen las disposiciones fiscales, tal y como lo dispone el *Artículo 16 Constitucional*, esto es, en el caso particular de la visita domiciliaria la autoridad deberá contar con una orden de visita domiciliaria que como todo *acto de autoridad deberá encontrarse debidamente fundada y motivada*, es decir, en ella deberán señalarse debidamente los preceptos legales aplicables y las circunstancias o razones por las cuales se emite la misma.

¿Qué documentación debe aportarse?

Una vez que los visitantes se constituyen en el domicilio, se identifican y requieren la presencia del visitado (contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado) o de su representante legal, si este se encuentra, proceden a hacer de su conocimiento la orden de visita; en caso de que no se encuentre el visitado o su representante legal, los visitantes dejarán citatorio en poder de quien se encuentre en el domicilio para que el visitado o su representante legal espere a una hora determinada del día hábil siguiente a efecto de notificar la orden de visita; si el visitado o su representante legal no atiende al citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el domicilio.

Si los visitantes descubren en el domicilio, bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, los visitantes procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Una vez que se inicia la visita domiciliaria los visitantes se identificarán con la persona con quien se entiende la diligencia y la requerirán para que designe dos testigos. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Durante la visita domiciliaria las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes y notificarán al visitado de la sustitución de autoridad y de visitadores.

¿Cuándo debe aportarse?

En el desarrollo de la visita los visitadores requerirán al visitado datos, informes, documentos, contabilidad y demás papeles del ejercicio o ejercicios fiscales a revisar y el visitado tendrá la obligación de ponerlos a disposición del visitador, así también deberán permitir a los visitadores la verificación de bienes y mercancías, documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier medio procesable de almacenamiento de datos y equipo de cómputo que tenga el contribuyente en el lugar visitado.

Los visitadores podrán asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad y podrán sellar, marcar en dichos documentos, muebles, archiveros u oficinas siempre que dicho aseguramiento no afecte las actividades del visitado.

2. Consecuencias de no aportar documentación

En la visita y antes de que sea levantada el acta final, las autoridades levantarán actas parciales en las cuales se harán constar hechos, omisiones o circunstancias que tuvieran lugar durante el desarrollo de la visita.

En el desarrollo de la visita, las autoridades fiscales podrán conocer hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales del visitado. Las autoridades también podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal, ingresos y valor de los actos, actividades o activos en los supuestos y conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Entre la última acta parcial y el acta final, el visitado podrá presentar pruebas que solventen las irregularidades determinadas.

Las autoridades levantarán un acta final y en el cierre de la misma deberá estar presente el visitado o su representante legal en caso de que éste no estuviere presente, le dejarán citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presenta, el acta final se levantará ante quien esté presente en el domicilio visitado, en ese momento, cualquiera de los visitadores que hubiere intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que dejará copia al visitado.

Las autoridades determinarán el crédito fiscal a cargo del contribuyente visitado y sus accesorios e incluso podrán imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, si así procede.

El crédito fiscal se notificará al contribuyente dentro de los seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita.

¿Pueden los visitantes obtener copias de la contabilidad del visitado?

Los visitantes pueden obtener copias de parte de la contabilidad y continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado, debiendo levantar acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias.

Los visitantes podrán obtener copias certificadas de la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto y terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

¿Cuál es el plazo para que las autoridades fiscales concluyan la visita domiciliaria?

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes dentro de un plazo máximo de 12 meses, contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo los casos de excepción previstos en el *Código Fiscal de la Federación*.

¿Una visita domiciliaria puede concluir de forma anticipada?

Sí, la autoridad fiscal deberá concluir anticipadamente la visita domiciliaria, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, salvo los supuestos que señala el *Código Fiscal de la Federación*. La autoridad fiscal deberá asentar en un acta la conclusión anticipada de la visita domiciliaria.

¿Cuál es el término para que la autoridad emita una resolución en una visita domiciliaria?

Después de que la autoridad fiscal levanta el acta final cuenta con un plazo de seis meses para notificar una resolución al visitado que contendrá el crédito fiscal que determine a su cargo.

¿Qué puede hacer el contribuyente inconforme con el crédito fiscal que la autoridad fiscal determinó?

El contribuyente podrá intentar optativamente los medios de defensa previstos por las disposiciones fiscales en contra de la resolución por la cual la autoridad determinó un crédito fiscal a su cargo, esto es el recurso de revocación o el juicio de nulidad.

3. *Acuerdos conclusivos*

¿Qué es un acuerdo conclusivo?

El acuerdo conclusivo es una opción de los contribuyentes promovida ante la Prodecon que sirve para resolver las controversias originadas en las revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas practicadas por la autoridad fiscalizadora.

¿Cuándo se puede solicitar un acuerdo conclusivo?

Los acuerdos conclusivos tienen como finalidad que la autoridad y el contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal.

¿Cuánto tiempo tarda un acuerdo conclusivo?

En lo que respecta al acuerdo conclusivo, este ha tenido modificaciones en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en los últimos años. Por ejemplo, en el 2022 los acuerdos conclusivos deben terminar en un plazo no mayor a un año.

¿Cuáles son los acuerdos conclusivos?

El acuerdo conclusivo es una opción de los contribuyentes promovida ante la Prodecon que sirve para resolver las controversias originadas en las revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas practicadas por la autoridad fiscalizadora.

¿Cómo se llevará a cabo el trámite del acuerdo conclusivo?

El acuerdo conclusivo se tramitará, a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), por medio de un escrito libre, en el que se deberá manifestar los hechos u omisiones que se atribuyan y con las que no se está de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos.

VI. MEDIOS DE DEFENSA DESPUÉS DEL ACTO DE FISCALIZACIÓN (CRÉDITO FISCAL)

1. *Aclaración administrativa*

¿Cuáles son los medios de defensa en materia fiscal?

Conforme lo indica su nombre, los medios técnicos de defensa son aquellos que solo el imputado puede presentar o que pueden ser deducidos de oficio por el juez.

Como su nombre lo dice, son la presentación (en una primera instancia) de un método escrito o recurso con el propósito de extinguir efectos legales. En segunda instancia puede ser también acudir a un Juicio Contencioso Administrativo.

¿Cuáles son los medios de defensa para que los contribuyentes puedan defenderse en procedimientos administrativos?

En una situación como la descrita, el contribuyente tiene que establecer una estrategia para su defensa fiscal, pudiendo recurrir a varios tipos de defensa que pueden ser: recursos administrativos, la defensa jurisdiccional y la defensa no jurisdiccional.

2. Recurso administrativo

¿Qué es el recurso de revocación en materia administrativa?

Permite impugnar actos o resoluciones definitivas de la autoridad fiscal federal si se considera que no fueron emitidos tomando en cuenta las disposiciones legales.

¿Qué medios de defensa se pueden hacer valer en contra de la resolución definitiva?

Recurso administrativo de revocación, ante el SAT o la autoridad coordinada, aclarando que este es optativo, es decir, el interesado lo puede o no hacer valer antes de acudir al juicio contencioso administrativo.

3. Juicio contencioso

Lo regula la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuyo Título I, Del Juicio Contencioso Administrativo Federal, Capítulo I, Disposiciones Generales, prevé:

Artículo 2o.- El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación. Las autoridades de la Administración Pública Federal tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

El contencioso administrativo es el juicio, recurso o reclamación, ubicado en un determinado orden de jurisdicción relativa, que se interpone —después de agotada la vía gubernativa— en unos sistemas, ante los Tribunales Judiciales y, en otros, ante Tribunales Administrativos Autónomos, sobre pretensiones o conflictos en preceptos de Derecho Administrativo.

Entre estas últimas están las facultades regladas, que se litigan entre particulares y la Administración Pública —federal o local— por las resoluciones o actos ilegales dictados por esta, que lesionan o vulneran los derechos establecidos anteriormente en favor del reclamante, por una ley, un reglamento u otro precepto.

La jurisdicción de los tribunales administrativos o el control jurisdiccional de la Administración, son los encargados de resolver las controversias o reclamaciones entre la Administración y los particulares, con motivo de la aplicación de una ley administrativa y se denomina contencioso administrativo o función de control de legalidad de la actividad de la Administración Pública como sujeto de Derecho Administrativo.

4. Juicio de amparo

¿Qué es el juicio de amparo y en qué consiste?

El juicio de amparo tiene como finalidad la protección de las garantías del gobernado y el régimen competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados. Extiende su tutela a toda la Constitución a través de la garantía de legalidad consagrada en el Artículo 16.

¿Cuándo se aplica el juicio de amparo?

El recurso de amparo se interpone en contra del funcionario o autoridad que ordene el acto que se presume violatorio de la Constitución Política, contra el agente executor o contra ambos. El funcionario es el recurrido y contra él la parte agraviada endereza su acción.

¿Qué busca el juicio de amparo?

El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite, entre otros supuestos, por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

¿Cuántas etapas tiene el amparo?

Las etapas procesales del juicio de amparo son:

- a) Expositiva;
- b) Probatoria;
- c) Conclusiva;
- d) Resolutiva;
- e) Impugnativa;
- f) Ejecutiva.

5. Caducidad y prescripción

La *prescripción* es la consolidación o extinción de un derecho, que tiene como causa el paso o transcurso del tiempo. Este concepto suele tener un carácter subjetivo.

Por otro lado, la *caducidad* suele referirse al límite temporal para poder exigir ciertos derechos y acciones legales.

6. El procedimiento administrativo de ejecución

En el desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) se seguirá, según el caso concreto, todas o algunas de las siguientes etapas:

- Mandamiento de ejecución;
- Requerimiento de pago;
- Embargo;
- Avalúo;
- Convocatoria;
- Remate;
- Adjudicación de los bienes;
- Aplicación de producto del remate;
- Aseguramiento precautorio.

¿Qué es embargo en el procedimiento administrativo de ejecución?

La autoridad fiscal practica *el embargo* sobre bienes para rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco y satisfacer así el crédito fiscal y sus accesorios legales.

La autoridad puede también practicar el embargo de depósitos o seguros a efecto de que se realicen transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

¿Qué bienes pueden ser embargados en el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)?

Los bienes que pueden ser señalados por la persona que atiende la diligencia de embargo en el PAE o bien por la autoridad ejecutora son los siguientes:

- Bienes inmuebles;
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados, municipios, instituciones o empresas de reconocida solvencia;
- Derechos de autor, patentes de invención, registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales;
- Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, instrumentos de arte y oficios;
- Dinero y metales preciosos;
- Depósitos bancarios, componentes de fondos de ahorro o inversión;

- Bienes muebles distintos a los anteriores;
- La negociación del contribuyente.

¿Cuáles son los bienes que quedan exceptuados de embargo?

La autoridad fiscal no puede embargar los siguientes bienes, por estar exceptuados de embargo o ser inembargables de conformidad con el *Código Fiscal de la Federación*:

- El lecho cotidiano, los vestidos del deudor y de sus familias;
- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor;
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor;
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones cuando sean necesarios para su actividad ordinaria;
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes;
- Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras;
- El derecho de usufructo;
- Los derechos de uso o de habitación;
- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad;
- Los sueldos y salarios;
- Las pensiones de cualquier tipo;
- Los ejidos;
- Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

¿La autoridad fiscal puede inmovilizar las cuentas bancarias del contribuyente?

Sí, la autoridad fiscal podrá inmovilizar los depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera, que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro, préstamo de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro.

En la práctica, los contribuyentes identifican a este acto de la autoridad fiscal como “congelar cuentas bancarias”.

¿La autoridad fiscal puede embargar bienes que son propiedad de un tercero?

- a) Si al momento de señalar bienes para embargo, un tercero se opone y demuestra documentalmente ser el propietario de esos bienes, a juicio del ejecutor, no se practicará el embargo. Por ejemplo, si la autoridad fiscal pretende embargar el auto de un vecino del contribuyente deudor, este podrá, durante la diligencia, oponerse al embargo acreditando con la factura del auto que es el propietario.
- b) El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo, antes de que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

7. Embargo precautorio

Medida cautelar que puede solicitarse previamente o al momento de interponer una demanda, sin necesidad de constituir garantía, siempre que la ley lo autorice de forma específica en relación con el bien discutido, o si la demanda se funda en prueba documental que a criterio del juez autorice dictar la medida cautelar.

¿Cómo se lleva a cabo el embargo precautorio?

Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

- Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

¿Qué se puede embargar en un embargo precautorio?

Generalmente, se suelen realizar embargos para garantizar el pago de una deuda. Por ejemplo, si tienes un crédito hipotecario y no has pagado las cuotas, y la entidad considera que no piensas pagarlas; el banco, por medio de un proceso judicial, puede embargar la vivienda.

8. Infracciones y delitos en materia fiscal

¿Qué son las infracciones y delitos fiscales?

La infracción es el género de lo ilícito, el delito es la especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica,

en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal y la pena corporal, la autoridad judicial.

¿Cuáles son los delitos en materia fiscal?

Tipos:

1. Evasión de tributos estatales, de la comunidad autónoma o gobierno local.
2. Defraudación Fiscal y a la Seguridad Social.
3. Beneficiarse de subvenciones, desgravaciones o ayudas públicas sin cumplir con los requisitos legales.
4. Obtención indebida de fondos públicos.
5. Delitos contables.
6. Contrabando
7. Elusión fiscal.
8. Simulación fiscal.
9. Delito fiscal calificado.

¿Qué dice el artículo 108 del Código fiscal de la Federación?

“Artículo 108. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años el monto de lo defraudado no excede de 1000 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.”

¿Qué dice el artículo 92 del Código fiscal de la Federación?

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.

LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA

Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

...

VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación.

VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

...

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De lo anterior, es posible concluir que el fraude fiscal es un fenómeno con causas y motivaciones múltiples, dependiendo del contexto en el que cada individuo se desarrolla y la información con la que cuenta.

Evidentemente, la obligación del pago de impuestos como un deber cívico, éste puede verse incumplido según el escenario económico del país y de cada individuo, pese a que se rechaza la evasión fiscal, aún existe un porcentaje de individuos que se siente indiferente o a favor de no pagar impuestos.

Aún existan personas que piensen que si no se pagaran impuestos viviríamos mejor, lo anterior es preocupante, pues revela que no se cuenta con información respecto a los beneficios sociales de la tributación y que gracias a los impuestos se puede contar con servicios públicos, seguridad y un gobierno proveedor de educación y salud para todos, de hecho, este supuesto se comprueba con el desconocimiento de la mayoría del Programa de Educación Fiscal del SAT.

De la misma forma, nos lleva a pensar en otro tema que es fundamental cuando se estudia las relaciones sociales y del estado, la cohesión social de que los individuos que no están comprometidos con su país y con el bienestar del pueblo, pueden ser más dañinos que la evasión misma.

Por otra parte, el desconocimiento de las herramientas fiscales, así como sus mecanismos y medios de difusión, coadyuvan a propiciar el fenómeno del fraude fiscal, pues la ignorancia o la resistencia en materia contributiva abona en gran medida a que el problema de evasión fiscal se replique y aumente.

Por lo que las políticas públicas que desencadenen en el uso eficiente de los recursos, no al considerar como la más importante razón del fraude, ineficiencia y corrupción en el gobierno.

De la misma forma, hacer una mejor redirección del gasto social, que incida en elevar la educación y la cultura y se disminuya la delincuencia, manteniendo a los individuos instruidos y ocupados se podrá contar con mejores niveles de desarrollo, propiciando el cumplimiento de objetivos de desarrollo sostenible sobre fin de la pobreza, salud y bienestar, educación de calidad, trabajo decente y crecimiento económico, paz, justicia e instituciones sólidas; si se cumplen estos, los demás vienen por añadidura.

Y contar con una población comprometida con el crecimiento de su país y su sociedad, trae beneficios en muchos más ámbitos; por ello, es fundamental trabajar desde una perspectiva social-fiscal en contra del fraude fiscal, elevando la confianza de la población y atacando precisamente la corrupción tanto en el gobierno como en las empresas.

Por otra parte, la labor de las universidades e institutos también son fundamentales en el combate al fraude fiscal, pues con educación de calidad dentro de una esfera de ética personal, empresarial y fiscal se puede disminuir la evasión y las prácticas fraudulentas.

VIII. FUENTES DE INFORMACION

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6497/9.pdf>.

https://biolex.unison.mx/index.php/biolex_unison_mx/article/view/232.

<https://elanlegal.com.mx/defensa-fiscal/#:~:text=Es%20una%20serie%20de%20instrumentos,sobre%20los%20actos%20de%20autoridad>.

<https://kupfertax.mx/que-es-la-defensa-fiscal/>.

<https://kupfertax.mx/que-son-los-medios-de-defensa-fiscal/>.

<https://loftonsc.com/contabilidad-contable-fiscal/defensa-fiscal/>.

<https://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/9-Bolet%C3%ADn-Fiscal-121-SEPTIEMBRE-2015-Medios-de-Defensa-en-Materia-Fiscal-Federal.pdf>.

<https://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/9-Bolet%C3%ADn-Fiscal-121-SEPTIEMBRE-2015-Medios-de-Defensa-en-Materia-Fiscal-Federal.pdf>.

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>.

<https://www.facebook.com/CentroCarbonell/videos/defensa-fiscal/199749749786633/>.

<https://www.gob.mx/prodecon>.

<https://www.gob.mx/prodecon/que-hacemos>.

https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-55452022000100204.

<https://www.soyconta.com/que-son-los-medios-de-defensa-fiscal/>.

<https://www.veritas.org.mx/Impuestos/Fiscal/Medios-de-defensa-del-contribuyente>.

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/buscador-de-criterios>.