

Autocorrección fiscal: Obligación de la autoridad a valorarla en facultades de comprobación

74

El derecho a autocorregirse es una prerrogativa con la que cuentan todos los contribuyentes, sin embargo, ante su ejercicio, la autoridad está obligada a emitir pronunciamiento expreso en el que defina si el ejercicio del derecho fue correcto o no, todo ello mediante una resolución debidamente fundada y motivada que otorgue certeza legal a los gobernados

Dr. José Barba Calvillo, Socio
de la Asociación Nacional
de Especialistas Fiscales,
Delegación Aguascalientes



notifique la resolución de mérito, se estaría privando la oportunidad de obtener la regularización a la que aspira, violación que ha sido reconocida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

ANTECEDENTES

Como se ha mencionado, el derecho a la corrección fiscal o autocorrección se encuentra reconocido en el artículo 2, fracción XIII, de la LFDC, el cual a la letra señala que:

Artículo 2. *Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:*

...

XIII. *Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.*

...

Este derecho es incorporado en el marco jurídico mexicano gracias a la propuesta de la titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), la licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, quien, siendo entonces diputada, el 3 de diciembre de 2003 presentó la iniciativa de creación de la LFDC y por una nueva cultura tributaria.¹

En la iniciativa la entonces diputada federal expuso que:

La ley introduce asimismo medidas novedosas en el sistema fiscal mexicano, principalmente con dos objetivos: permitir y promover la incorporación de los contribuyentes, personas físicas, al padrón tributario, garantizándoles la impunidad por las actividades gravadas que al margen de la ley hubieran podido venir realizando hasta antes de su inscripción y garantizar a los contribuyentes que ya se encuentran inscritos y que son objeto de auditorías por parte de la Secretaría de Hacienda,² la posibilidad de regularizarse de manera definitiva, mediante un acuerdo previo con la autoridad fiscal que los autorice para corregir su situación fiscal sin entorpecer,

INTRODUCCIÓN

El derecho a la autocorrección fiscal se encuentra previsto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC). Este permite que los gobernados puedan, ante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, modificar su situación fiscal declarada y/o subsanar aquellas posibles inconsistencias que se cometieron al momento de tratar de cumplir con las obligaciones fiscales.

Sin embargo, el ejercicio de este derecho implica no solo el reconocimiento de parte del contribuyente de que existió una inconsistencia que fue corregida, sino, además, la obligación de la autoridad de emitir un pronunciamiento fundado y motivado que valore la corrección efectuada, indicando si fue o no correcta, a fin de que el gobernado tenga la certeza de que su trámite de corrección fue adecuado y, de no ser así, conocer las razones de su rechazo con el objetivo de subsanarlas si así lo decide.

Por tanto, este pronunciamiento se vuelve de suma importancia, máxime cuando nos encontramos ante una facultad de comprobación, ya que los contribuyentes tienen el derecho de conocer, antes de la emisión de la resolución liquidatoria, el estatus de su corrección, pues, de no hacerse antes de que se

¹ Véase en: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2003/12/asun_711428_20031204_750363.pdf

² Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)

ni descapitalizar su actividad productiva, efecto que actualmente llegan a producir las visitas fiscales....

...

Se estima que este tipo de medidas en lugar de afectar los ya por ahora pobres parámetros de recaudación de la Hacienda Pública, coadyuvarían a incrementar de manera notoria la recaudación, ya que muchos contribuyentes están esperando una oportunidad accesible que les permita regularizarse sin tener que pagar los altísimos costos que hoy día representa omitir una contribución y que en muchos casos son de tal magnitud que aumentan hasta en mil por ciento la contribución omitida y paralizan la actividad económica del contribuyente.

Como puede verse, la incorporación de este derecho buscó que los contribuyentes tuvieran al alcance un mecanismo reconocido en la ley mediante el cual logaran regularizar su situación fiscal ante el ejercicio de facultades de comprobación, medida que permitiría no solo que los gobernados estuvieran al corriente de sus obligaciones fiscales, sino, además, que el Estado se allegara de recursos bajo un procedimiento cierto y efectivo regulado en la norma.

Luego, en aquella iniciativa, se propuso un Capítulo III "Regularización fiscal del contribuyente" donde, en sus artículos 16 a 19, se planteó un procedimiento para la corrección de los pagadores de impuestos en el que incluso se consideraba la suspensión de las facultades de comprobación ante la solicitud del acuerdo de regularización, señalando que la intención de este era *permitir la regularización fiscal del contribuyente, el que contará con la certeza jurídica de que a partir de ese momento ya no podrá ser revisado por ejercicios anteriores*, figura jurídica que, considero, posteriormente evolucionaría al actual acuerdo conclusivo.³

PROCEDIMIENTO DE CORRECCIÓN FISCAL VIGENTE

La propuesta antes referida sufrió modificaciones durante el proceso legislativo, dando lugar a la

promulgación de la LFDC, la cual, en sus numerales 14 a 17, reguló el procedimiento de la corrección fiscal:

Artículo 14. *Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.⁴*

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15. *Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.*

Artículo 16. *Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales*

³ Es un medio alternativo de justicia por el que los contribuyentes sujetos a auditorías fiscales pueden solicitar la intermediación de la Prodecon, a efecto de resolver sus diferencias con el fisco, de manera consensada, evitando así litigios largos y costosos

⁴ CFF

por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita

domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

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.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Ahora bien, la nueva ley estableció un procedimiento diverso al de la “regularización fiscal del contribuyente” que se contenía en la propuesta de ley referida, pues en la norma vigente la corrección fiscal se efectúa por medio de la presentación de una declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 del CFF,⁵ misma que debe ser hecha del conocimiento a la autoridad fiscal que está practicando la auditoría, a fin de que esta la valore, lo que incluso debe quedar asentado en un acta parcial cuando nos encontremos en una visita domiciliaria, o bien, si no es el supuesto, la autoridad queda obligada a notificar

⁵ Este regula las diversas declaraciones fiscales

...solo a través de una respuesta de la autoridad fiscal que un contribuyente, que ha decidido ejercer el derecho a la autocorrección, puede tener seguridad jurídica de que en efecto este regularizó su situación fiscal de manera correcta...

en el plazo de 10 días hábiles la recepción de la declaración de corrección presentada.

Como se advierte, en el procedimiento vigente de corrección fiscal, el contribuyente ejerce el derecho a través de la presentación de la declaración, sin que ello implique por sí mismo una aceptación de la autoridad de tal corrección, sino que será esta quien deba analizarla para definir si fue o no correcta y, con ello, pueda darse por concluida la auditoría que se está practicando.

78

Respuesta al procedimiento de corrección fiscal

Del análisis que se realice, sobre todo al artículo 15 referenciado, veremos que el legislador únicamente dispuso que cuando el contribuyente dé vista a la autoridad de la presentación de su declaración de corrección, esta última únicamente deberá consignar en un acta parcial –cuando se trate de una visita domiciliaria– de la entrega de la copia de la declaración y, en los demás casos, en el plazo de los 10 días siguientes a la entrega de la misma, informar al contribuyente mediante oficio el haber recibido la copia de mérito, *sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.*

Entonces, si la autoridad fiscal únicamente acusa de recibo de la copia de la declaración, ¿con ello se

otorga certeza jurídica a los contribuyentes de que su corrección fue adecuada?, la respuesta es no.

Efectivamente, tal y como lo ha resuelto el TFJA en el criterio VIII-P-1aS-777, que a continuación se transcribe, es solo a través de una respuesta de la autoridad fiscal que un contribuyente, que ha decidido ejercer el derecho a la autocorrección, puede tener seguridad jurídica de que en efecto este regularizó su situación fiscal de manera correcta:

AUTOCORRECCIÓN FISCAL. CUANDO EL CONTRIBUYENTE OPE POR APLICAR DICHA FIGURA, LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A EMITIR EL PRONUNCIAMIENTO RESPECTIVO QUE LA VALORE.

De conformidad con lo establecido por el artículo 46 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, entre el levantamiento de la última acta parcial en la cual se asentarán las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal en el transcurso de la visita domiciliaria y el acta final deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá corregir su situación fiscal; en esa medida, la figura de la autocorrección se encuentra sujeta a la voluntad del contribuyente para su realización; por lo que, si el contribuyente afecto a una revisión pretende corregir su situación fiscal, una vez que fueron dadas a conocer por la autoridad las irregularidades correspondientes, entonces, previo a la emisión de la resolución determinante, deberá hacer del conocimiento de la autoridad hacendaria dicha autocorrección, quien deberá realizar el pronunciamiento respectivo donde califique la autocorrección presentada por el contribuyente; ello, a efecto de que este conozca si la misma fue realizada de manera correcta atendiendo a todas las irregularidades detectadas, o si existió un cumplimiento defectuoso. Lo anterior, pues solo ante la calificación que efectúe la autoridad hacendaria respecto de la autocorrección relativa; se otorgará seguridad jurídica al contribuyente, en tanto que solo así sabría que ha corregido su situación fiscal de manera satisfactoria o en su caso, de manera deficiente.

De esta manera, en una auditoría, el ejercicio del derecho de la corrección fiscal no solo implica que la autoridad tenga por recibida la declaración de

corrección fiscal, sino que además debe informar si el resultado de esta fue o no correcto, a fin de que el contribuyente pueda tener la certeza de que su acción trascendió de manera positiva en su situación fiscal.

Esta postura permite que en procedimientos de revisión, donde el contribuyente ejerce su derecho de corrección fiscal y la autoridad es omisa en emitir pronunciamiento alguno, el TFJA declare la nulidad de las auditorías por no haber informado a los gobernados si en efecto la regularización realizada fue o no correcta, tal y como sucedió en un caso promovido por la Prodecon, en ejercicio de sus facultades, del cual derivó la emisión del siguiente criterio jurisprudencial 32/2016:⁶

CORRECCIÓN FISCAL EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA AUTORIDAD DEBE HACER DEL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE A TRAVÉS DE OFICIO SI FUE O NO PROCEDENTE.

Los artículos 13 a 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) regulan el derecho a la autocorrección durante el ejercicio de las facultades de comprobación, ello a través de la presentación de la declaración normal o complementaria que corresponda y a partir del momento en que se dio inicio al ejercicio de las facultades y hasta antes de que se notifique la determinante; debiendo el contribuyente entregar a la autoridad revisora una copia de la declaración respectiva. Además, si la corrección fiscal se efectúa con posterioridad a que concluya el ejercicio de las facultades, previa verificación que las autoridades hagan de que el contribuyente corrigió en su totalidad sus obligaciones fiscales, deberán comunicarlo a éste mediante oficio. El Órgano Jurisdiccional determinó que la autoridad, a pesar de que admitió las declaraciones de autocorrección del contribuyente después de levantada el acta final y antes de que se emitiera la liquidación, no comunicó a aquél haberlas recibido y tampoco acreditó comunicarle oficio sobre el resultado de la verificación de la autocorrección, por lo que la Sala estimó que con ello se violó lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la LFDC. El proceder de la autoridad puede afectar en ese caso el beneficio de reducción de

multas que establece el artículo 17 de la Ley en cita, por lo que el Órgano Jurisdiccional declaró la nulidad de la resolución liquidatoria.

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LA VÍA SUMARIA. SALA REGIONAL SUR DEL ESTADO DE MÉXICO DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. 2016.

Finalmente, es importante indicar que este derecho a ser informado sobre si la corrección fiscal fue o no correcta, no se cumple si la autoridad pretende hacer el pronunciamiento al momento de emitir la resolución liquidatoria, pues ello sería del todo inoportuno trascendiendo en la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que según el momento de la autocorrección, y validada esta, es que el gobernado tendrá acceso al beneficio de la condonación de multas en diferente porcentaje, siendo que al emitirse una liquidación la imposición de las sanciones se aplicará en un 100%.

Este razonamiento fue precisamente el que tomó en cuenta la Sala Especializada en Juicios en Línea del TFJA⁷ para declarar la nulidad de una resolución determinante de un crédito fiscal, pues, al no haber valorado la corrección hecha por el contribuyente, se generó una violación de procedimiento que trajo consigo la anulación del acto impugnado:

Aunado a ello, resulta de suma importancia conocer si la autocorrección presentada por el contribuyente resultó correcta o no, de manera previa a la emisión de la resolución liquidatoria, pues no debe perderse de vista que en términos de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, los 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 y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso.

⁶ Aprobado en la 5ta Sesión Ordinaria 24/06/2016

⁷ Sentencia dictada el 15 de octubre de 2021 dentro de los autos del expediente 20/1626-24-01-02-05-OL



80

También dispone que si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Finalmente dispone que los contribuyentes, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Lo anterior evidencia la importancia de conocer si la autocorrección realizada por el contribuyente es procedente o no, de forma previa a la emisión de la resolución liquidatoria, pues ello implica entre otros beneficios, la reducción de multas, e incluso la posibilidad de acceder al pago en parcialidades en términos de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación; derecho que en la especie no fue observado por la autoridad fiscalizadora al no emitir pronunciamiento alguno en torno a la autocorrección prestada por la hoy actora el 05 de julio de 2019.

De ahí que la actuación de la autoridad fiscal, impidió a la contribuyente conocer si la documentación presentada era idónea o no para estimar corregida su situación fiscal, y de este modo, acceder entre otros beneficios, a la reducción en el pago de multas; situación que resulta contraria a derecho, y por ende, implica la ilegalidad de la resolución determinante del crédito fiscal inicialmente recurrido, por lo que con fundamento en lo dispuesto en el artículo 51, fracción IV, y 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,⁸ resulta procedente declarar su nulidad.

CONCLUSIONES

Se debe considerar que el derecho a la corrección fiscal durante un procedimiento de fiscalización tiene implícita la necesidad de que la autoridad fiscal efectúe la valoración de la acción realizada por el contribuyente, ya que tener por recibida la copia de la declaración no genera certeza alguna más que el hecho de que la autoridad tiene conocimiento del ejercicio del derecho del gobernado a la regularización.

Sin embargo, este desconoce si tal regularización fue correcta, todo ello más allá de lo que textualmente establece la LFDC, siendo entonces importante que exista un pronunciamiento debidamente fundado y motivado para que el contribuyente conozca el resultado de su regularización y, con ello, en caso de no ser adecuada, pueda contar con la posibilidad de subsanar los errores cometidos en la corrección, así como obtener oportunamente los beneficios de la condonación de las sanciones. •

⁸ LFPCA