

Reformas al Código Fiscal de la Federación en materia de recurso de revocación: ¿Avance o retroceso?

68

A continuación se analizan los aspectos más importantes de esta reforma en vigor en 2014, en relación con el recurso de revocación con la finalidad de determinar si con ella efectivamente se pueden alcanzar los objetivos señalados por nuestro legislador, o si en realidad la misma implica un retroceso importante en perjuicio de los contribuyentes

 NATERA



Lic. Alec Aranda Ibarrola,
Asociado de Natera, S.C.

INTRODUCCIÓN

El pasado 9 de diciembre de 2013, se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (Decreto).

Entre las disposiciones reformadas por virtud de este Decreto, se encuentran diversas relacionadas con trámite del recurso de revocación, las cuales de acuerdo a lo señalado por nuestro legislador, pretenden evitar retrasos en la resolución de este tipo de recursos para lograr una justicia pronta y expedita.¹

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

A continuación muestro un breve análisis sobre los aspectos más importantes de esta reforma, a fin de determinar si con ella efectivamente se pueden alcanzar los objetivos señalados por nuestro legislador en esta materia o si en realidad implica un retroceso importante en perjuicio de los contribuyentes.

INTERPOSICIÓN DEL RECURSO A TRAVÉS DE BUZÓN TRIBUTARIO

Un aspecto relevante del Decreto consiste en la reforma al artículo 121 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que regula la forma en que será presentado el recurso de revocación.² Al respecto, el reformado primer párrafo del artículo citado establece que el recurso de revocación deberá ser presentado a través del Buzón Tributario del contribuyente.

Esta modificación en la forma de presentar el recurso de revocación es acorde con otras modificaciones efectuadas por los legisladores a lo largo del Decreto, en las que se puede apreciar la intención de que en un futuro cercano, la gran mayoría de las notificaciones y trámites sean efectuados por medios electrónicos a través del Buzón Tributario de los contribuyentes, a fin de lograr una mayor eficiencia en la realización de los mismos.

Sin embargo, es importante destacar que, si bien la intención de realizar la mayoría de los trámites a través del Buzón Tributario puede ser benéfica tanto para las autoridades como para los contribuyentes, al agilizar la realización de una serie de trámites, también lo es que la infraestructura tecnológica con la que actualmente cuenta el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es limitada, por lo que frecuentemente se ve rebasada por la gran cantidad de trámites que tienen que efectuar los contribuyentes.

La mejor prueba de esa falta de infraestructura está en que el propio legislador, a través de las Disposiciones Transitorias del Decreto, resolvió diferir la

entrada en vigor del Buzón Tributario para las personas físicas y morales.

En ese sentido, considero que los posibles beneficios que pueda traer la interposición del recurso de revocación a través del Buzón Tributario, dependerán necesariamente de que el SAT cuente con la infraestructura tecnológica suficiente para recibir y tramitar debidamente este medio de impugnación.

Considerando lo anterior, resulta positivo que los legisladores hayan previsto dentro del segundo párrafo del artículo 121 del CFF, la posibilidad de que el SAT establezca a través de reglas de carácter general, otros medios distintos al Buzón Tributario, mediante los cuales se pueda interponer el recurso de revocación, como es el caso de la presentación de escrito ante la autoridad competente en razón del domicilio fiscal del contribuyente o la que emitió o ejecutó el acto.

PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

Otro aspecto relevante de la reforma consiste en la modificación del plazo para la interposición del recurso de revocación, previsto en el artículo 121 del CFF, el cual se ve disminuido sustancialmente, pasando de 45 a 30 días.

Cabe señalar que con la finalidad de justificar esta medida, el legislador manifestó dentro de la exposición de motivos, que la misma tiene por objetivo agilizar la tramitación del recurso de revocación, contribuyendo así a la impartición de justicia pronta y expedita.

Sin embargo, considero que la disminución del plazo de 45 a 30 días es una medida que, lejos de lograr una justicia pronta y expedita, perjudica considerablemente al contribuyente, al limitar en forma importante el periodo de tiempo para poder acceder a este medio de impugnación.

² **121.** El recurso de revocación deberá presentarse a través de buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto por el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso de revocación deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

...

En efecto, al disminuirse considerablemente el plazo para la interposición del recurso de revocación, ello ocasiona no solamente que el contribuyente cuente con menos tiempo para preparar su escrito de agravios, sino que contará con poco tiempo para allegarse de todos los medios probatorios que tenga a su alcance, a fin de desvirtuar las aseveraciones realizadas por la autoridad recurrida.

De esa manera al verse disminuido el plazo para la interposición del recurso de revocación, en comparación con el plazo para la interposición del juicio de nulidad (en la vía tradicional), se desincentiva que los contribuyentes utilicen ese recurso como medio para resolver sus controversias frente a las autoridades fiscales, sobre todo, en aquellos casos en los cuales no exista la necesidad de garantizar algún crédito fiscal o bien que durante el procedimiento de fiscalización hayan sido exhibidas todas las pruebas ante la autoridad fiscal.

Aunado a lo anterior, debo destacar que al disminuirse en forma general el plazo para la interposición del recurso de revocación, nuestro legislador pierde completamente de vista que determinados asuntos, por su complejidad, requieren necesariamente de mayor tiempo para su correcta impugnación.

En efecto, si lo que verdaderamente pretendían los legisladores era que se agilizará el trámite del recurso de revocación, a fin de contribuir a una justicia pronta y expedita, lejos de disminuir en forma generalizada el plazo para la interposición del recurso de revocación, debió regular un procedimiento sumario de recurso revocación, utilizando como símil el procedimiento sumario que hoy se contempla dentro de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) en el que se determina la procedencia de la vía, ya sea ordinaria o sumaria, atendiendo al monto o complejidad del asunto.

De esta manera, atendiendo a su complejidad o monto, las resoluciones podrían ser impugnadas a través de recurso de revocación en vía ordinaria, (cuando se tratara de asuntos de gran monto) o en su caso, en una vía sumaria (cuando se tratara de asuntos de una importancia monetaria menor).

Así, se estaría reconociendo que determinados asuntos dada su complejidad o importancia

necesariamente ameritan un mayor plazo para la interposición del recurso de revocación, situación que implica a su vez la protección de los derechos de defensa del contribuyente.

En ese orden de ideas, considero que la disminución del plazo para la interposición del recurso de revocación es una medida que, lejos de propiciar una justicia pronta y expedita, resulta perjudicial para los derechos de defensa y acceso a la justicia de los contribuyentes.

DESCONOCIMIENTO DEL ORIGEN DE LOS CRÉDITOS

Otro aspecto que resulta relevante del Decreto, es la modificación a las disposiciones relativas a la interposición del recurso de revocación, tratándose de resoluciones que dieron origen a créditos fiscales que sean desconocidos para el contribuyente.

Sobre este punto, cabe señalar que el Ejecutivo Federal manifestó dentro de su iniciativa lo siguiente:

Recurso de revocación

...

De igual manera, considerando que se propone otorgar la facilidad de que el contribuyente ya no tenga que promover diversos recursos contra cada acto, se deroga la fracción VI del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, misma que establece que resultará improcedente el recurso administrativo de revocación cuando no se amplíe éste en los casos en que se controviertan las notificaciones.

De esta forma se hace concordante con la derogación del artículo 129 propuesta, en cuya disposición se elimina la impugnación de las notificaciones como un recurso específico e independiente, y se incluye este supuesto dentro del recurso administrativo de revocación que, en términos generales, puede promover el contribuyente para combatir diversos actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución.

...

Como se aprecia, ante la "facilidad" de que el contribuyente ya no tenga que promover diversos recursos de revocación contra cada acto, nuestro legislador consideró pertinente derogar:

1. La fracción VI del artículo 124 del CFF, que contemplaba como causal de improcedencia del recurso de revocación, el que no se ampliara el recurso de revocación o que en la ampliación no se expresara agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del CFF.

2. El artículo 129 del CFF,³ que establecía las reglas a seguir para la impugnación de aquellos actos administrativos que no hubieran sido notificados o que fueron ilegalmente notificados.

Sin embargo, es el caso que la derogación de las disposiciones anteriores como consecuencia del otorgamiento de la “facilidad” de que el contribuyente ya no tenga que promover diversos recursos de revocación contra cada acto, lejos de beneficiar al contribuyente genera una serie de interrogantes respecto a la forma en la cual se tramitará el recurso de revocación en contra de aquellas resoluciones que no le hayan sido debidamente notificadas al contribuyente.

Sobre el particular, es importante destacar en primer término que, contrario a lo manifestado en la iniciativa, el artículo 129 del CFF no contemplaba un recurso de revocación distinto al previsto por la Sección I del Título V del CFF.

Por el contrario, el artículo 129 del CFF solamente establecía reglas especiales aplicables a la impugnación de resoluciones que no habían sido debidamente

notificadas al contribuyente o que le habían sido ilegalmente notificadas.

En ese sentido, el artículo 129 del CFF aclaraba debidamente que, tratándose de la impugnación de resoluciones que no habían sido notificadas al contribuyente, la autoridad tenía la obligación de dárselas a conocer al contribuyente junto con la constancia de notificación respectiva, otorgándole un plazo para que ampliara su recurso de revocación y pudiera formular agravios tanto en contra de la constancia de notificación como de la resolución que le era desconocida.

Lo anterior resultaba del todo lógico, si se considera que al momento de la interposición del recurso de revocación, el contribuyente desconocía por completo tanto de la resolución como de su constancia de notificación, motivo por el cual se encontraba completamente impedido para formular agravios específicos en su contra.

De esa manera, las reglas previstas en el artículo 129 del CFF permitían que el contribuyente tuviera certeza de cuál sería el procedimiento a seguir tratándose de la impugnación de resoluciones que le eran desconocidas.

En ese orden de ideas, se puede considerar que la actual regulación de la forma en que se impugnarán aquellas resoluciones que son desconocidas

³ 129. Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

I. Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de veinte días a partir del día hábil siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

III. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

IV. Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, se sobreseerá dicho recurso por improcedente.

En el caso de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo.

para el contribuyente, deja a los gobernados en una incertidumbre total, dado que no pueden conocer con certeza:

1. Si la autoridad recurrida se encontrará obligada a darles a conocer la resolución que les era desconocida al momento de la interposición del recurso, junto con su constancia de notificación.

2. En su caso, si se encontrarán facultados o no, para ampliar su recurso de revocación, haciendo valer agravios en contra de dichas actuaciones.

3. En su caso, conocer cuáles serán las consecuencias jurídicas por no ampliar el recurso de revocación o de no formular agravios en contra de la constancia de notificación o de la resolución que les era desconocida.

Como se puede observar, las anteriores interrogantes no son menores; sin embargo, las disposiciones actuales al no contemplar lo dispuesto por el derogado artículo 129 del CFF, resultan del todo insuficientes para resolver las mismas.

Por tanto, queda evidenciado que las reformas contenidas en el Decreto en comento, por lo que se refiere a la impugnación de resoluciones que le eran desconocidas al contribuyente, lejos de beneficiarlo ocasionan una completa incertidumbre en cuanto a la forma en la cual se tramitará el recurso de revocación en estos supuestos.

MODIFICACIÓN DE LOS PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN Y EXHIBICIÓN DE PRUEBAS ADICIONALES

Otro de los aspectos más criticables del Decreto es la modificación de los plazos para el anuncio y la exhibición de pruebas adicionales dentro del recurso de revocación.

En efecto, a través de las modificaciones al último párrafo del artículo 123, así como del tercer párrafo del artículo 130 del CFF, se disminuyen significativamente los plazos para que los contribuyentes: (i) anuncien la presentación de pruebas adicionales a las ya exhibidas en su recurso de revocación⁴ y (ii) exhiban las pruebas adicionales que fueron anunciadas.⁵

Desde mi punto de vista, esta disminución en los plazos resulta del todo contraria a los fines señalados por el legislador dentro de la iniciativa que dio origen a la incorporación en el año 2009 de tales figuras.⁶

En este sentido, dentro de la iniciativa que dio origen a la facultad de exhibir pruebas adicionales dentro del recurso de revocación, se señaló lo siguiente:

...

1. Ofrecimiento y valoración de pruebas en el recurso de revocación

El recurso administrativo de revocación es el medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones que consideren ilegales por alguna violación o falta de aplicación de las disposiciones jurídicas.

El recurso administrativo es un control de legalidad que tiene la propia autoridad para verificar la legalidad de la emisión de los actos de otra autoridad, lo que origina una contienda entre la administración pública y el administrado.

Por tanto, la acción ejercitada en el recurso administrativo de revocación conlleva el derecho a la prueba como garantía tutelada por el artículo 14 Constitucional, desde el momento en que prevé que nadie puede ser juzgado sin otorgársele una razonable oportunidad para ser oído y para valerse funcionalmente de

⁴ 123. ...

...

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

⁵ 130. ...

...

Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 123 de este Código, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

⁶ Iniciativa de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, presentada el 21 de octubre de 2008 ante la Cámara de Senadores



los medios probatorios previstos por el ordenamiento legal correspondiente. Es decir, el derecho a probar es el que tiene todo gobernado a que el juzgador admita las pruebas que acrediten los hechos en que finquen sus argumentos defensivos que sean pertinentes e idóneos, a que dichos medios se practiquen y a que sean valorados conforme a derecho.

Sentado lo anterior, en el recurso de revocación la autoridad está obligada a pronunciarse respecto de los nuevos argumentos defensivos expuestos por el recurrente y las pruebas que ofrezca, aun cuando no hubieran sido aportadas en el procedimiento administrativo previo, dado el principio procesal consistente en que el que afirma debe probar, por lo que la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar los elementos de prueba ofrecidos para demostrar los extremos de lo afirmado en tales conceptos de anulación.

...

En conclusión, a través del recurso de revocación se podrán aportar las pruebas conducentes y la autoridad respectiva debe admitirlas y valorarlas aun cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo del que derive, pues sostener lo contrario atentaría contra el derecho que tiene todo gobernado a probar los hechos constitutivos de su acción, es decir, el derecho del promovente a que la autoridad admita las pruebas que se ofrezcan y sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se funden, a que dichas pruebas se desahoguen y a que sean valoradas conforme a derecho.

La propuesta de esta reforma ayudaría significativamente a disminuir las cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales federales, en virtud de que la interposición de los recursos de revocación sería más atractiva y benéfica para los contribuyentes, dado que no tendrían que garantizar mientras durara el procedimiento administrativo, podrían ofrecer cualquier prueba que no hayan aportado cuando se ejercieron las facultades de comprobación y además se resolvería el fondo de los asuntos con independencia de los vicios de forma.

Por lo tanto, se propone adicionar un último párrafo al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación

...se puede apreciar que nuestro legislador tenía la intención de hacer más atractivo para los contribuyentes la interposición del recurso de revocación, evitando con ello una mayor saturación de los órganos jurisdiccionales federales.

para establecer que a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, pues con ello se permitirá al recurrente aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer ante la autoridad emisora de la resolución impugnada, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.

Además, de que con esta propuesta se pretende que el contribuyente encuentre en el recurso de revocación, el medio de defensa idóneo para controvertir los actos de la autoridad fiscal, que le permita con toda libertad ofrecer la totalidad de las pruebas que existan a su favor.

De igual forma y acorde con lo anterior, se plantea adicionar un párrafo al artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que cuando el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, tendrá un plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentarlas, con lo cual se beneficia al contribuyente, porque le permite solicitar la apertura del periodo probatorio para aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer en la etapa de fiscalización o del procedimiento, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.

...

De la simple lectura de los párrafos anteriores, se aprecia claramente que la intención de nuestro legislador al momento de incorporar la facultad de que los contribuyentes anuncien y exhiban pruebas adicionales dentro del recurso de revocación, era la de hacerlo un medio de impugnación más atractivo y benéfico para los contribuyentes, en el que tengan la posibilidad de ofrecer cualquier prueba que no hayan podido aportar durante el procedimiento de fiscalización.

En efecto, tal y como se desprende de la iniciativa anterior, nuestro legislador tenía la clara intención de brindarle al contribuyente mayores posibilidades de aportar los medios probatorios a su alcance, a fin de demostrar su verdadera situación fiscal.

De igual forma, se puede apreciar que nuestro legislador tenía la intención de hacer más atractivo para los contribuyentes la interposición del recurso de revocación, evitando con ello una mayor saturación de los órganos jurisdiccionales federales.

A fin de cumplir con los objetivos anteriores, nuestro legislador estableció en su momento dentro del último párrafo del artículo 123 y del tercer párrafo del artículo 130 del CFF, la posibilidad de que dentro del mes siguiente a la interposición del recurso de revocación, los contribuyentes anunciaran la exhibición de pruebas adicionales a las ya presentadas, contando con un plazo de hasta dos meses para exhibir las mismas, contados a partir de la presentación del escrito anunciando las pruebas adicionales.

No obstante lo anterior, es el caso que a través del Decreto en comento se disminuye de un mes a solamente 15 días el plazo para anunciar la exhibición de pruebas adicionales; mientras que el plazo para la exhibición de tales pruebas pasa de dos meses a solamente 15 días.

Lo anterior implica un evidente retroceso en cuanto a las posibilidades de defensa de los contribuyentes. Esto es así, dado que al reducirse en forma tan drástica esos plazos, prácticamente se hace nugatorio el derecho de los contribuyentes de anunciar y exhibir pruebas adicionales dentro del recurso de revocación.

En efecto, si a la disminución anterior se le adiciona el hecho de que el plazo para la interposición del recurso de revocación es actualmente de 30 días, tal y como fue señalado con anterioridad, es claro que los contribuyentes difícilmente contarán con el tiempo suficiente para poder exhibir dentro del recurso de revocación todas aquellas pruebas que tuvieran a su alcance, a fin de demostrar su verdadera situación fiscal.

De esta manera, al disminuirse las posibilidades de que los contribuyentes aporten todos los elementos probatorios a su alcance (inclusive aquéllos no presentados durante el procedimiento de fiscalización), a fin de demostrar su verdadera situación jurídica, se atenta claramente contra el objetivo que dio origen a la facultad de anunciar y exhibir pruebas adicionales dentro del recurso de revocación, consistente en hacer del recurso de revocación el medio de impugnación idóneo y benéfico para los contribuyentes, para que éstos pudieran resolver sus diferencias frente a las autoridades fiscales federales.

En ese contexto, considero que las reformas en materia de pruebas adicionales implican un claro retroceso que no sólo afecta las posibilidades de defensa de los particulares, al limitar la posibilidad de ofrecer pruebas, sino que también desincentiva a los contribuyentes a acudir al recurso de revocación como medio de defensa, viéndose obligados a tener que acudir nuevamente ante los órganos jurisdiccionales federales para controvertir aquellas resoluciones que les ocasionen un agravio en materia fiscal.

CONCLUSIONES

Como se pudo apreciar a lo largo del presente trabajo, las reformas contenidas en el Decreto en materia de recurso de revocación lejos de beneficiar a los contribuyentes, les perjudican en forma notable sus posibilidades de defensa.

En ese sentido, es claro que esas disposiciones constituyen un claro retroceso, que aleja nuevamente al recurso de revocación del objetivo de ser el medio idóneo para que los contribuyentes resuelvan sus diferencias frente a las autoridades fiscales. •