



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS REVISIONES FISCALES
ELECTRÓNICAS**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADA EN DERECHO
PRESENTA**

LISETH ZULUAGA RAMÍREZ



TUTOR: DRA. PASTORA MELGAR MANZANILLA

SANTA CRUZ, ACATÁN, ABRIL DE 2022



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Agradecimientos

A Dios por darme la vida y por estar a mi lado durante todos estos años.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por recibirme como una de los suyos, brindándome todo lo necesario para culminar esta carrera.

A la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, pues me albergó como una segunda casa durante el estudio de mi carrera, me regaló momentos de alegría, haciéndome saber que también a una Universidad se le entrega por siempre el corazón, es un orgullo ser parte de su comunidad.

A Francisco Zuluaga, por la motivación que me da en cada paso que doy, por los valores que me ha inculcado y por recordarme que el esfuerzo y la dedicación siempre traerán lo más anhelado, te amo papá.

A Ma. del Carmen Ramírez, a quien le debo la vida, sin ella no hubiera sido posible lograr esta meta, pues me apoya de todas las maneras posibles, buscando siempre aminorar mis preocupaciones y mi cansancio, te amo mami.

A Yosahandi, Joseph y Pepe, quienes me acompañaron en este esfuerzo, comprendiendo los momentos en que estuve ausente o estuve, pero distante, siempre apoyando mi deseo de superación profesional, los amo.

A mis hermanos, cuñados, sobrinos, demás familiares, amigas y amigos, por motivarme a lograr esta carrera.

A mi tutora, asesores de la carrera y de este trabajo, por su tiempo, dedicación y vocación para compartir su conocimiento, su experiencia y en muchas ocasiones su amistad.

Dedicatoria

Este trabajo lo dedico a mis abuelas Fulge y Flor, fueron de las personas más importantes en mi niñez y juventud, me entregaron amor, cuidados y siempre estuvieron orgullosas de mis logros académicos. Sé que donde quiera que se encuentren comparten conmigo esta alegría, las recordaré por siempre.

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO PRIMERO	
DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA	5
I. Nociones Generales de los Derechos Humanos.....	5
II. Seguridad y seguridad jurídica.....	7
III. La importancia del derecho a la seguridad jurídica en el Estado de Derecho.....	15
CAPÍTULO SEGUNDO	
FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL	24
I. Finalidad de las facultades de comprobación fiscal.....	24
II. Regulación jurídica de las facultades de comprobación fiscal en México.....	34
III. Tipos de revisiones fiscales.....	45
1. Visitas domiciliarias.....	47
2. Revisiones de escritorio o gabinete.....	50
3. Revisiones electrónicas.....	53
4. Revisión de errores o manifestaciones en las declaraciones.....	54
5. Visitas domiciliarias de verificación de cumplimiento de obligaciones.....	55
6. Avalúos de bienes.....	56
7. Visitas domiciliarias de comprobación y verificación de operaciones.....	57
8. Revisión de los dictámenes formulados por los Contadores Públicos.....	57
9. Recabar informes de funcionarios, empleados públicos y fedatarios.....	58

10.	Visitas domiciliarias a los asesores fiscales.....	59
-----	--	----

CAPÍTULO TERCERO

	REVISIONES FISCALES ELECTRÓNICAS.....	61
I.	Conceptos de las revisiones fiscales electrónicas.....	61
1.	Firma electrónica.....	62
2.	Facturación electrónica.....	63
3.	Buzón tributario.....	65
4.	Contabilidad electrónica.....	67
5.	Revisiones electrónicas.....	69
II.	Sujetos fiscalizados a través de las revisiones electrónicas.....	74
1.	Contribuyente.....	74
2.	Responsables solidarios.....	77
3.	Tercero relacionado.....	79
III.	Procedimiento y alcances de las revisiones electrónicas.....	81
1.	Emisión y notificación de la resolución provisional.....	83
2.	Plazo para aportación de pruebas o autocorrección fiscal... ..	85
3.	Análisis de las pruebas presentadas.....	86
4.	La Autoridad identifica elementos adicionales.....	88
	A) Emisión de un segundo requerimiento de información y documentación.....	88
	B) Emisión de una solicitud de información y documentación a un tercero.....	89
5.	Emisión y notificación de la resolución definitiva.....	91
6.	Plazo para la conclusión de la revisión electrónica.....	92
	A) Cómputo de plazo cuando se efectúa un sólo requerimiento.....	92
	B) Cómputo de plazo cuando se efectúa un segundo requerimiento.....	93
	C) Cómputo de plazo cuando se efectúa un requerimiento a un tercero.....	93

7. Acuerdos conclusivos.....	94
IV. Revisión electrónica y seguridad jurídica.....	96
V. Datos estadísticos sobre la implementación de las revisiones fiscales electrónicas.....	110
CONCLUSIÓN.....	114
FUENTES DE CONSULTA.....	117
GLOSARIO DE ABREVIATURAS.....	125

INTRODUCCIÓN

Las revisiones fiscales electrónicas, han sido un tema de debate en los últimos años, se han analizado desde el punto de vista contable y jurídico por estudiosos y expertos, desde la manera en que son desarrolladas hasta el alcance legal en las mismas. Estas revisiones son un método de comprobación fiscal que fue implementado para agilizar la revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales, el texto legal original se incorporó en el Código Fiscal de la Federación en el ejercicio fiscal de 2014 contenía violaciones a algunos derechos humanos como la garantía de audiencia y la falta de certeza jurídica. Por la misma razón, se llevaron a cabo reformas tendientes a corregir estas situaciones, buscando que su desarrollo no afecte los derechos humanos de los contribuyentes sujetos a este tipo de facultades de comprobación y se brinde en todo momento seguridad jurídica.

Esta clase de revisión es realizada con base al análisis de información y documentación que obra en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros específicos de una o varias contribuciones y es llevada a cabo a través de medios electrónicos, desde la notificación hasta la conclusión. Uno de los objetivos de esta revisión es que los plazos para concluir las facultades de comprobación se reduzcan y así disminuir los costos que generan. De esta manera, en las revisiones toda la comunicación es a través de estos medios electrónicos: los actos y resoluciones administrativas, así como las promociones de los contribuyentes, se notifican y presentan en documentos digitales a través del buzón tributario. En este sentido, es importante determinar si la regulación y ejecución de las mismas brindan seguridad jurídica a los contribuyentes.

Además, como lo menciona nuestra Carta Magna en su artículo 14, nadie puede ser privado de su libertad o propiedades, posesiones o derechos, sin que se le haya seguido un juicio ante un tribunal, donde se dé cumplimiento a las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho; por ello, es importante conocer qué son y cómo se regulan las revisiones electrónicas, quiénes son los sujetos que pueden ser fiscalizados por este medio, así como el procedimiento y los alcances de este tipo de revisiones.

Debemos tener en cuenta que una de las potestades del Estado, es comprobar el correcto cumplimiento de la contribución al gasto público, por lo mismo, las autoridades fiscales ejercen la facultad de verificar tal acatamiento de obligaciones contributivas, sin embargo, la actuación de las autoridades debe apegarse a derecho y debe contar con un pleno respeto a los derechos humanos.

Por lo mismo, la hipótesis de mi trabajo, se realizó con la finalidad de conocer si al llevarse a cabo realizar las revisiones fiscales electrónicas brindaban seguridad jurídica a los contribuyentes revisados, ya que la resolución provisional en la que se establecen hechos que sustentan el incumplimiento de contribuciones y aprovechamientos, con la cual se inician las facultades de comprobación es generada con base en información contable que no ha sido verificada por la autoridad fiscal, ni requerida formalmente a través de una orden fundada y motivada. Así también, con la finalidad de conocer si es brindada la garantía de audiencia los contribuyentes sujetos a esta clase de revisiones, que también conforma el derecho a la seguridad jurídica.

Lo anterior, ya que las revisiones electrónicas se realizan con base en el análisis de la información y documentación que obra en poder de la autoridad. Esta información es obtenida a través de medios electrónicos por el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, mismas que desde su inicio hasta su conclusión se realizan de manera electrónica.

Es por ello que el objetivo general de este trabajo es examinar la regulación jurídica y el procedimiento de las revisiones fiscales electrónicas para determinar si cumplen con el derecho de seguridad jurídica. Para alcanzar dicho objetivo, primero es necesario responder a la siguiente interrogante: ¿qué es el principio de seguridad jurídica? Por tanto, el primer objetivo particular de este trabajo es explicar los alcances del derecho a la seguridad jurídica. Pero, también es necesario identificar cuáles son las facultades de comprobación que ejercen las autoridades fiscales a través de los distintos mecanismos fiscalizadores, al ser la revisión electrónica uno de ellos. Por tanto, el segundo objetivo particular es referente precisamente a ello. Después de esto, ya es posible estudiar de manera específica en qué consiste la revisión electrónica. Así, el último objetivo particular de este trabajo es revisar el

procedimiento de las revisiones electrónicas, así como la normatividad que las reglamenta a la luz de la seguridad jurídica.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos particulares y del general, la investigación se ha dividido en tres capítulos. El primer capítulo se titula: “Derecho a la seguridad jurídica”. Dado que la seguridad jurídica es un derecho humano, en este primer capítulo se abordan primero algunas nociones generales de los derechos humanos, posteriormente se hace énfasis en la seguridad jurídica y se culmina con la importancia del derecho a la seguridad jurídica en el Estado de Derecho. Con este primer capítulo es posible alcanzar el primer objetivo particular.

El segundo capítulo denominado “Facultades de comprobación fiscal”, se refiere a la finalidad de las facultades de comprobación, su regulación jurídica en México (ámbito federal) y los tipos de revisiones fiscales existentes en nuestro país. Con ello, es posible alcanzar el segundo objetivo particular.

Por último, el tercer capítulo lleva el título de: “Revisiones fiscales electrónicas y seguridad jurídica”. En este capítulo, después de abordar las revisiones electrónicas de manera detallada y con base en los contenidos desarrollados a lo largo del trabajo, se establece si las revisiones electrónicas cumplen con los requerimientos del derecho a la seguridad jurídica. Así, el tercer capítulo permite alcanzar el tercer objetivo particular de la investigación.

Como se señala, cada uno de los capítulos que integran este trabajo corresponden a un objetivo particular, de tal forma que con los tres capítulos y habiendo alcanzando los objetivos particulares, se logra el objetivo general.

Este trabajo es de tipo documental, donde se utilizó predominantemente el método deductivo, es decir, estrategia de razonamiento mediante el cual, a partir de premisas o principios se deducen conclusiones lógicas. Por ello, el proceso de pensamiento para este estudio parte de lo general (el derecho a la seguridad jurídica) a lo particular (revisión electrónica como facultad de comprobación constitucional por cumplir con los requerimientos del derecho a la seguridad jurídica). En cuanto a las técnicas de investigación, se utilizaron principalmente la bibliohemerográfica y la legislativa. Por último, el aparato crítico se desarrolla conforme

a los criterios editoriales del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM,
versión 2013.

CAPÍTULO PRIMERO
DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA

I. NOCIONES GENERALES DE DERECHOS HUMANOS

Hoy en día es muy común escuchar y hablar sobre derechos humanos, pero no por ello la noción de derechos humanos está fácilmente disponible a la comprensión. El término es utilizado en una variedad de sentidos y contextos con lo que se puede advertir que goza de una complejidad conceptual, ambigüedad y dinamismo significativo.¹ Aunado a lo anterior, el término evoca un carácter emotivo que hace referencia a cualquier injusticia real o percibida, inclusive para referirse al mismo tiempo a situaciones o contextos contradictorios.

Siguiendo a Wittgenstein, los términos utilizados en un lenguaje, son comprensibles desde el análisis del acontecer social de tal forma que el significado de una palabra depende de su uso en el lenguaje.² Siendo así, para llegar a una noción de derechos humanos que sirva a este trabajo, debemos situarnos en una práctica humana determinada, es decir, identificar cómo se utiliza el término en el discurso particular en que estamos interesados: en el discurso jurídico.

Si bien situarnos en un discurso particular no acaba con los problemas conceptuales, sí los reduce. El autor Jorge Carpizo señala que “existen dos perspectivas principales desde hace muchos siglos. Una sostiene que los derechos humanos son aquellos que el Estado otorga en su orden jurídico. La segunda manifiesta que el Estado sólo los reconoce y los garantiza en alguna medida.”³ Sin

¹ Se trata de una noción multívoca y multidimensional, *cfr.* Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca de los derechos humanos*, México, McGraw Hill, 1998, pp. 6-8.

² *cfr.* Wittgenstein, Ludwig, *Investigaciones Filosóficas*, trad, de Alfonso García Suárez y Ulises Moulines, S.N.E., España, Ediciones Altaya, 1999, pp. 23-43.

³ Carpizo, Jorge, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio – diciembre de 2011, p. 4, <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n25/n25a1.pdf>

entrar al debate mencionado por no ser tema central de este trabajo de investigación, podemos aceptar que el elemento del reconocimiento jurídico-político es importante en la medida en que es al amparo del ordenamiento jurídico que posibilita el ejercicio del derecho incluso ante la negativa injusta de satisfacerlo. Ello es así incluso si aceptamos que hay derechos que surgen de la mera condición humana, o como señala Barzotto, derechos que “cabén a cada ser humano en virtud de su humanidad”.⁴

Los derechos humanos como derechos subjetivos se consideran “mínimos de existencia, y al saberse que serán respetados y promovidos, la persona se moviliza con libertad para lograr vivir con dignidad”,⁵ lo cual implica la aplicación del derecho objetivo, es decir, del derecho que se encuentra establecido en las leyes. Así, el derecho subjetivo puede entenderse como una esfera de libre actuación que goza de sustento jurídico, de un miembro de la comunidad jurídica.

Ahora bien, los derechos humanos han sido relacionados con las necesidades básicas de las personas, incluso, las necesidades básicas pueden verse como fundamento de los derechos humanos. Por otra parte, el derecho subjetivo es concebido como el instrumento que el Estado pone en las manos de la persona para que subvenga a sus necesidades o satisfaga sus intereses.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se refiere a la protección de los derechos humanos en el primer párrafo del artículo 1º, donde señala que “todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.”⁶ De esta manera, los derechos humanos también pueden concebirse

⁴ Barzotto, Luis F, *Los Derechos humanos como derechos subjetivos – de la dogmática jurídica a la ética*, trad. Alfredo de J. Flores, Brasil, UFRGS, p. 2, <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/30329/000683586.pdf>

⁵ Carpizo, Jorge, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio – diciembre de 2011, p. 5, <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n25/n25a1.pdf>

⁶ CPEUM, art.1.

como: “el conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en las Constituciones para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas y, en consecuencia, que puedan conducir una existencia realmente humana desde los ámbitos más diversos, los que se imbrican, como el individual, el social, el político, el económico y el cultural.”⁷ Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

Los derechos humanos son el conjunto de bienes indispensables que posibilitan la elección y materialización de los planes de vida que se proponen las personas; aquellos que, en esencia, nos permiten vivir con dignidad y desarrollarnos integralmente. Son reconocidos y protegidos por el derecho y todas las personas, por el hecho mismo de existir, contamos con ellos. Su garantía está a cargo del Estado, que es a quien se debe exigir su cumplimiento”.⁸

Por tanto, en el discurso jurídico, a pesar de las distinciones en las concepciones de los derechos humanos y las posibles fundamentaciones, que no se discuten a fondo por exceder el propósito de este trabajo, se puede aceptar que son derechos públicos subjetivos que confieren una esfera de libre actuación a las personas y que pueden reclamarse ante la autoridad jurisdiccional ante cualquier impedimento.

II. SEGURIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA

El término seguridad viene del latín *securitas* que significa “cualidad de estar sin cuidado”, que a su vez proviene de la raíz *se* que es un prefijo arcaico latino que

⁷ Carpizo, Jorge, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio – diciembre de 2011, p. 13, <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n25/n25a1.pdf>

⁸ Los Derechos Humanos y la SCJN, <https://www.scjn.gob.mx/derechos-humanos/los-derechos-humanos-y-la-SCJN>

significa “separar”, de *curus* que significa “cuidado” y del sufijo *tas* que implica “cualidad”.⁹ La palabra seguridad significa “libre de cualquier peligro o daño”.¹⁰

La seguridad se presenta en distintas dimensiones. Una dimensión abarcativa es la seguridad humana, término que aparece en 1994, propuesto por el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).¹¹ La seguridad humana es un término impreciso que ha sido considerada como “polivalente, de contenido antropocéntrico, universal, interdependiente, preventivo, democrático, indivisible, global, local, integrativo y de connotaciones cualitativas y cuantitativas”.¹² Para la PNUD, el concepto de seguridad humana es una superación del concepto de seguridad, ya que este último había sido conformado por las posibilidades de conflicto entre Estados, por tanto, se equiparó a la protección frente a las amenazas de las fronteras de un país. El concepto de seguridad humana abarca nuevas preocupaciones como la seguridad en el empleo, del ingreso, en la salud, del medio ambiente y respecto del delito. Por tanto, las dimensiones de la seguridad humana, según el mismo organismo son:

- Seguridad económica
- Seguridad alimentaria
- Seguridad en materia de salud
- Seguridad ambiental
- Seguridad personal
- Seguridad de la comunidad y

⁹ Etimología de Seguridad, <https://n9.cl/rq6o>

¹⁰ Definición de seguridad, <https://conceptodefinicion.de/seguridad/>

¹¹ PNUD, *Informe sobre desarrollo humano 1994*, México, Fondo de Cultura Económico,

http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_1994_es_completo_nostats.pdf

¹² Valencia, Verónica, *La Seguridad Pública como un Derecho Humano*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, p. 8

<https://www.codhem.org.mx/localuser/codhem.org/difus/ensayo/5En.pdf>

- Seguridad política¹³

Señala la PNUD que la seguridad humana se compone de dos aspectos: seguridad contra amenazas crónicas como el hambre, la enfermedad y la represión; y protección contra alteraciones súbitas y dolorosas de la vida cotidiana, ya sea en el hogar, en el empleo o en la comunidad. Asimismo, sus componentes principales son: libertad respecto del miedo y libertad respecto de la necesidad.¹⁴

Como se advierte, la seguridad (humana) es un concepto amplio. Contar con seguridad puede concebirse de diferentes maneras, como “la seguridad en contra de la privación humana, una calidad de vida aceptable, así como garantías a todos los derechos humanos”,¹⁵ sentir esa confianza en un desenvolvimiento cotidiano, propiciando una vida plena a todas las personas.

La seguridad busca liberar “de amenazas tanto violentas como no violentas, ya que es una condición o estado caracterizado por la libertad de amenazas a los derechos que tienen las personas”,¹⁶ por tal motivo, la seguridad trasciende hasta abarcar toda nuestra vida e implica sentirse tranquilos en las relaciones interpersonales, así como en las relaciones que como ciudadano se tienen con el Estado, por lo mismo se puede entender que, la seguridad es una necesidad de las personas y brindarla es una obligación del Estado, “es entonces, un instrumento del

¹³ PNUD, *Informe sobre desarrollo humano 1994, México*, Fondo de Cultura Económico, p. 28
http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_1994_es_completo_nostats.pdf

¹⁴ PNUD, *Informe sobre desarrollo humano 1994, México*, Fondo de Cultura Económico, p. 26
http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_1994_es_completo_nostats.pdf

¹⁵ Valencia, Verónica, *La Seguridad Pública como un Derecho Humano*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, p. 8
<https://www.codhem.org.mx/localuser/codhem.org/difus/ensayo/5En.pdf>

¹⁶ *Idem.*

poder político para referirse a todos los ámbitos de la sociedad que se hallan en peligro o amenaza y que el Estado debe proteger.”¹⁷

En el presente trabajo se hace énfasis en la seguridad jurídica. También se pueden identificar a la seguridad jurídica como derecho subjetivo y como derecho objetivo. En “su faceta subjetiva se presenta como certeza del derecho y como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva,”¹⁸ es decir, aquella que las personas o gobernados esperan en la aplicación de las leyes o reglamentaciones, la cual “garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.”¹⁹ Por su parte, desde el punto de vista objetivo “se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico, a través de sus normas e instituciones,”²⁰ la que obliga a las autoridades que conforman el Estado a conducirse conforme a lo establecido en las leyes al momento en que interactúan con las personas.

Por tanto, existen dos dimensiones de la seguridad jurídica: 1. Como corrección estructural, que se refiere a la previsibilidad de los actos de los gobernados en cuanto a sus consecuencias jurídicas; y 2. Corrección funcional, que se refiere al funcionamiento de los poderes públicos.²¹ Respecto de la corrección estructural, se concreta en seis principios, estos son: *lege promulgata*, *lege manifiesta*, *lege plena*, *lege stricta*, *lege previa* y *lege perpetua*.²²

¹⁷ León, Leticia, Barrueta, Dunia y Martell, Luis, “La seguridad jurídica una proyección general”, *Conrado Revista pedagógica de la Universidad Cienfuegos*, Cuba, vol.15 no.66, enero -marzo 2019, http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442019000100292

¹⁸ *Idem*.

¹⁹ *Idem*.

²⁰ *Idem*.

²¹ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, (México), Porrúa/UNAM/ CNDH, 2015, p. 587.

²² *Idem*.

Cuadro 1. Principios de la seguridad jurídica-corrección estructural

<i>Lege promulgata</i>	Una norma jurídica es obligatoria cuando ha sido adecuadamente promulgada, de tal forma que ha sido dada a conocer a sus destinatarios mediante las formalidades legales previamente establecidas para cada caso.
<i>Lege manifesta</i>	Las leyes y normas jurídicas deben ser claras, comprensibles, alejadas de formalismos oscuros y complicados.
<i>Lege plena</i>	Las consecuencias jurídicas de alguna conducta deben ser tipificadas en un texto normativo. De no ser así, los actos y conductas no deben tener consecuencias jurídicas.
<i>Lege stricta</i>	Existen algunas áreas de conducta que solo pueden ser reguladas mediante cierto tipo de normas. Por ejemplo, en materia penal y tributaria.
<i>Lege previa</i>	Las leyes solo pueden regir hacia el futuro, principio que se actualiza en la prohibición de aplicar la ley retroactivamente.
<i>Lege perpetua</i>	Los ordenamientos jurídicos deben ser lo más estables posible, a fin de ser conocidos por los gobernados.

Fuente: Carbonell, Miguel, Capítulo cuarto. Los derechos de seguridad jurídica.

Con los subprincipios referidos, se observa que la seguridad jurídica, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional Español, despliega sus efectos en diferentes ámbitos y el conjunto de estos ámbitos abarcan el proceso desde la creación hasta la aplicación de la ley.²³ Todos estos ámbitos, contribuyen a que se pueda considerar a la seguridad jurídica como la certeza que tienen los gobernados de que su persona, familia, pertenencias y derechos estén protegidos por las diferentes leyes y sus autoridades y en caso de que se tenga que llevar a cabo un procedimiento legal, éste sea realizado según lo establecido en el marco jurídico.²⁴

²³ Sentencias del Tribunal Constitucional Español 193/2009, BOE núm. 254, octubre de 2009.

²⁴ Significado de seguridad jurídica, <https://www.significados.com/seguridad-juridica/>

En cuanto a su presupuesto subjetivo, la seguridad jurídica implica necesariamente la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos y conductas, como señala Kemelmair de Carlucci “es la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en saber o poder predecir cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho”.²⁵

Como se advierte, la certeza jurídica es parte esencial de la seguridad jurídica, la cual, de acuerdo a lo pronunciado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es “la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas.”²⁶

En cuanto a su naturaleza, la “seguridad jurídica es un principio del derecho universalmente reconocido, que se basa en la certeza del derecho, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación y que significa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, ordenado o permitido por el poder público.”²⁷ Como principio, la seguridad jurídica tiene una función normativa que es una consecuencia lógica de su identificación como norma.²⁸ Por tanto, su aplicabilidad es exigible. En tal medida, la seguridad jurídica también

²⁵ Kemelmaier de Carlucci, Aida, “La Seguridad Jurídica”, *Revista de Derecho comercial y de las obligaciones*, 1998, no. 203, pp. 181-184.

²⁶ Tesis 2a./J. 140/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017, p. 840.

²⁷ León, Leticia, Barrueta, Dunia y Martell, Luis, “La seguridad jurídica una proyección general”, *Conrado Revista pedagógica de la Universidad Cienfuegos*, Cuba, vol.15 no.66, enero -marzo 2019, http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442019000100292

²⁸ García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2000, p. 34.

puede definirse como derecho público subjetivo y como derecho humano que abarca otros derechos humanos como el de legalidad y el de no retroactividad.

En México, la seguridad jurídica en materia tributaria, no es considerada específicamente como un derecho humano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la refiere como un principio que “constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión”²⁹. En vista de ello, tal principio dota de tranquilidad a los contribuyentes al estar plenamente informados y conocedores del ejercicio de facultades de la autoridad tributaria.

La seguridad jurídica en materia tributaria “es la estabilidad del derecho, y un contenido material, que consiste en la llamada protección de confianza hacia el contribuyente”³⁰, que brinda de certeza a la actuación de la autoridad. Así, para que exista seguridad jurídica en materia tributaria, debe brindarse certeza al contribuyente, haciéndole saber que, en las imposiciones tributarias, así como actuaciones de las autoridades, se llevan a cabo conforme a lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los ordenamientos fiscales correspondientes. Por tanto, “la seguridad jurídica en la aplicación y percepción de los impuestos actúa como medio de control para el precio pagado coactivamente para que dicha convivencia social no exceda los límites dispuestos por el legislador de fondo y sobre todas las cosas la imposición y la conducta asignada al contribuyente se centre en torno de certeza jurídica.”³¹

Ante cualquier acto de molestia hacia un contribuyente se debe brindar seguridad jurídica. De esta manera el artículo 16 de la Constitución Política de los

²⁹ Tesis 2a./J. 140/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017.

³⁰ Díaz, Vicente, *La Seguridad Jurídica en los procesos Tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, p. 4.

³¹ Díaz, Vicente, *La Seguridad Jurídica en los procesos Tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, p. 12.

Estados Unidos Mexicanos, señala que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento,”³² por lo mismo, cualquier acto administrativo que se inicie deberá estar sustentado en los ordenamientos legales correspondientes. Así, podemos observar que “la certeza del derecho es razón fundamental de la seguridad jurídica en el campo tributario”³³ y, para que se dote de certeza una actuación o requerimiento hacia un contribuyente, debe estar presente el principio de legalidad referido en el artículo 16 de la Carta Magna. Entonces, “el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias,”³⁴ por tanto, a todo contribuyente al que se le lleve a cabo el ejercicio de facultades recaudadoras o fiscalizadoras por parte de las autoridades tributarias, deben estar plenamente motivadas y fundamentadas. De esta manera, se puede considerar que se le está brindando certeza en el actuar de la autoridad y considerar que se le está proporcionando seguridad jurídica, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se establecen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones

³² CPEUM, art. 16, primer párrafo.

³³ Díaz, Vicente, *La Seguridad Jurídica en los procesos Tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, p. 18.

³⁴ Tesis 2a./J. 140/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017.

que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo.³⁵

Cuando un contribuyente considera que en el ejercicio de un acto administrativo le brindan seguridad jurídica, se debe a que lo establecido en las leyes dota de certeza el proceder de las autoridades, porque su actuación está motivada, es decir, en ese acto le señalan los hechos que dieron lugar a tal ejercicio y que se encuentra fundamentada, pues la autoridad basa sus facultades en los preceptos constitucionales y legales.

Los contribuyentes de impuestos federales y locales, tienen la necesidad de que el acercamiento con las autoridades sea apegado a derecho, ya que “las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad”³⁶, ya que esas leyes tributarias facultan la actuación de las autoridades. Sin embargo, también las limitan, por lo mismo, es indispensable que se prohíban las arbitrariedades por parte de las autoridades, protegiéndolos de tal situación “a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa,”³⁷ situación que debe observarse inexcusablemente en cada actuación que lleve a cabo la autoridad tributaria.

III. LA IMPORTANCIA DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ESTADO DE DERECHO

El principio de seguridad jurídica y el Estado de derecho comparten una relación íntima e inquebrantable. Para Marinoni, la seguridad jurídica es un “subprincipio

³⁵ Tesis 2a./J. 144/2006, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p 351.

³⁶ Tesis 2a./J. 140/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017.

³⁷ *Idem*.

concretizador del principio fundamental y estructurador del Estado de Derecho”,³⁸ lo que implica que no puede haber Estado de Derecho si no hay seguridad jurídica.

Por tanto, podemos coincidir con Radbruch, para quien la seguridad jurídica es la seguridad del mismo derecho.³⁹ En este sentido, la seguridad jurídica, no se refiere a la seguridad sobre nuestros bienes de índole material, sino más bien, al resguardo que brindan las leyes, por tal motivo se trata de una seguridad formal.

La seguridad jurídica es formal, pues está respaldada en las leyes y normas, y las autoridades no pueden sobrepasar los límites que en las mismas se establecen, por tanto “se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del estado y sus órganos preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de reglas de juego con el objetivo de preservar la libertad que viven en el propio estado.”⁴⁰

De igual manera, la seguridad jurídica se observa cuando las autoridades están obligadas a realizar actos en beneficio de los gobernados, escenario que se plasma en las propias legislaciones, en consecuencia “debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.”⁴¹

Por lo mismo, “uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con el

³⁸ Marinoni, Luiz, “El precedente en la dimensión de la seguridad Jurídica”, *Ius et Praxis*, vol. 1, no. 1, 2012, pp. 249-266.

³⁹ Gustav, Radbruch citado por García, Ricardo, *El Valor de la Seguridad Jurídica*, México, Editorial Fontamara, 2007.

⁴⁰ León, Leticia, Barrueta, Dunia y Martell, Luis, “La seguridad jurídica una proyección general”, *Conrado Revista pedagógica de la Universidad Cienfuegos*, Cuba, vol.15 no.66, enero -marzo 2019, http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442019000100292

⁴¹ *Idem*.

Estado y con los demás particulares,”⁴² además, dota de legitimidad el ejercicio de las facultades de la autoridad, por ello, como derecho o principio debe prevalecer en cualquier Estado que considere que es un Estado de Derecho.

Se considera Estado a la “persona jurídica formada por una comunidad política asentada en un territorio determinado y organizado soberanamente en un gobierno propio con decisión y acción.”⁴³ Es decir, un Estado, es el conjunto de personas (pueblo) que guardan una relación en común, quienes habitan en un espacio territorial específico (territorio) y que se encuentran organizados por un gobierno o por un conjunto de poderes (poder), como lo es nuestro Estado Mexicano. Para conformar un Estado es necesario que esté integrado por todos esos elementos esenciales, sin alguno de estos componentes no pudiera ser denominado como tal.

El pueblo de México, somos todas las personas que hemos nacido o que adquirimos la nacionalidad mexicana, quienes nos encontramos estrechamente ligados por nuestras costumbres, religión, organización política y económica. El territorio se encuentra definido en el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual comprende las partes integrantes de la Federación, las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes, las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico, la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes, las aguas de los mares territoriales y el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.⁴⁴ La organización del Estado mexicano, está a cargo de tres poderes que conforman su gobierno, el poder ejecutivo que se encuentra representado por el Presidente de la República, el poder legislativo que se conforma por la Cámara de Diputados y

⁴² *Idem*.

⁴³ Ramírez, Jesús, *Derecho Constitucional Sinaloense*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000, p. 46.

⁴⁴ CPEUM, art. 42.

Senadores, así como por el poder judicial cuyo máximo órgano es la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo, para que un Estado se considere que es un Estado de Derecho, tiene que contar con los siguientes elementos necesarios:

- Imperio de la ley: ley como expresión de la voluntad general.
- División de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial.
- Legalidad de la Administración: actuación según ley y suficiente control judicial.
- Derechos y libertades fundamentales: garantía jurídico formal.⁴⁵

El Imperio de la ley como expresión de la voluntad general y como elemento necesario en un Estado de Derecho, “otorga certidumbre y seguridad jurídica, esto es, la posibilidad de calcular las consecuencias de sus actos respecto de otros particulares o en relación con el poder público,”⁴⁶ es decir, ante cualquier situación que se suscite entre gobierno y gobernados, siempre se va anteponer lo que digan las leyes, antes que la voluntad de cualquiera de ellos, el imperio de las leyes se encuentra señalado en artículo 133 Constitucional que refiere que la “Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.”⁴⁷

De esta manera, se puede mencionar que “el Estado [mexicano] desde su nacimiento, ha sido regido por el Derecho, pero no todos los Estados han regido su actuación conforme a lo que actualmente conocemos como un Estado de Derecho,”⁴⁸ eso se debe a que no siempre las autoridades que conforman el

⁴⁵ Díaz, Elías, *Estado de Derecho y sociedad democrática*, 8ed, Taurus Ediciones, S.A., Madrid, 1981, p. 31.

⁴⁶ Haro, Dante J, *Estado de Derecho, Derechos Humanos y Democracia*, México, UNAM, p. 125, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2897/7.pdf>

⁴⁷CPEUM, art. 133.

⁴⁸ Márquez, Sergio, *Estado de derecho en México*, México, UNAM, p. 211, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>

gobierno y los gobernados respetan la obligación de anteponer lo establecido en las legislaciones.

Al ser una ley fundamental la que ha dado surgimiento a los Estados, su desarrollo debería basarse en las leyes, pero no siempre se lleva a cabo de esta manera, sucede cuando las leyes no son respetadas aunque existan, ya que, “el imperio de la ley no se alcanza simplemente por su emisión por el órgano legislador, las mismas deben cumplir con dos condiciones imprescindibles: Que la ley sea legítima, que la misma esté legitimada,”⁴⁹ esto quiere decir, que la creación de la misma haya sido por un órgano legislador competente el cual haya cumplido con todas las formalidades y procesos para su elaboración y que sea eficaz, esto es cuando es acatada por los gobernados.

Por otra parte, en un Estado de Derecho es necesario que exista división de poderes, en legislativo, ejecutivo y judicial, “como base de la distribución del poder en diferentes funciones garantiza que el poder del Estado no se concentre en una sola institución, sino que se distribuya permitiendo mayor eficiencia y los debidos controles evitando arbitrariedades y abuso del mismo.”⁵⁰ De esta manera la creación, la aplicación y la interpretación de las leyes, está a cargo de poderes distintos. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 116, señala que: “El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.”⁵¹

La legalidad de la Administración, es otro elemento del Estado de Derecho, se da cuando “el aspecto dinámico del derecho (aplicación de normas a casos concretos) es ejecutado por instituciones imparciales y accesibles (tribunales

⁴⁹ Márquez, Sergio, *Estado de derecho en México*, México, UNAM, p. 214, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>

⁵⁰ Haro, Dante J, *Estado de Derecho, Derechos Humanos y Democracia*, México, UNAM, p. 124, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2897/7.pdf>

⁵¹CPEUM, art. 116.

previamente establecidos) que generan certidumbre, mediante procedimientos accesibles para todos (equidad en el acceso a la justicia) y que tienen por objeto garantizar que todas las penas se encuentran fundadas y motivadas en derecho,⁵² es decir, cuando la actuación se realiza según lo establece la ley y existe suficiente control judicial, ya que todo acto es fundado en el precepto legal y se señalan los motivos que hacen encuadrar la conducta cometida en el supuesto que se ha establecido.

El artículo 16 de la Constitución menciona que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento,”⁵³ de esta manera se garantiza el derecho a la legalidad en todas las actuaciones y actos de molestia por parte de las autoridades.

Los derechos y libertades fundamentales, como garantía jurídico formal, en la actualidad son un elemento muy importante, ya que “el Estado de Derecho alude a un particular diseño institucional que, con el objeto de proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, intenta guiar, controlar y limitar el ejercicio del poder público a través de normas de carácter general, que conformen un sistema claro y conocido por todos.”⁵⁴

Por lo anterior, “el Estado de Derecho es aquel Estado en el que autoridades e individuos se rigen por el derecho, y éste incorpora los derechos y las libertades fundamentales, y es aplicado por instituciones imparciales y accesibles que generan

⁵²Haro, Dante J, *Estado de Derecho, Derechos Humanos y Democracia*, México, UNAM, p. 124, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2897/7.pdf>

⁵³ CPEUM, art. 16, primer párrafo.

⁵⁴ Ruiz Valerio, José Fabián, “¿Democracia o Constitución?, el debate actual sobre el Estado de derecho”, *Confines de relaciones internacionales y ciencia política*, México, volumen 5, número 10, ago – dic 2009, p. 99, <https://confines.mty.itesm.mx/articulos10/Roman.pdf>

certidumbre,”⁵⁵ donde no basta que las actuaciones de los funcionarios, pudiendo ser cualquier clase de requerimiento, de orden, de ejecución, de sanción y en conclusión, de todo aquello que es desarrollado por los órganos del gobierno, tenga una base legal, ya que, para que un Estado sea considerado un Estado de Derecho, debe existir un pleno respeto a los derechos humanos.

En el artículo 1º de la Constitución menciona que “en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte,”⁵⁶ de esta manera los derechos humanos se encuentran resguardados y todas las autoridades tienen la obligación de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos. La seguridad jurídica es el bien jurídico tutelado del derecho de acceso a la justicia, mismo derecho que tiene un fundamento constitucional en el artículo 17, párrafo segundo constitucional que establece que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

Por otra parte, diversos instrumentos internacionales también recogen el derecho de acceso a la justicia. Así por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, señala en su artículo 8, lo referente a las garantías procesales con las que cuenta una persona para ser oída dentro de un plazo razonable⁵⁷; y el artículo 25 establece la protección judicial a la que tiene derecho toda persona a que a través de un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo, la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley la Convención que se refiere, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.⁵⁸

⁵⁵ Haro, Dante J, *Estado de Derecho, Derechos Humanos y Democracia*, México, UNAM, p. 124, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2897/7.pdf>

⁵⁶ CPEUM, art. 1º, primer párrafo.

⁵⁷ CADH, art, 8, primer párrafo.

⁵⁸ CADH, art, 25.

En un Estado de Derecho debe existir un respeto a los derechos humanos, por tanto, al ser uno de estos el derecho a la seguridad jurídica, no puede ni debe existir algún acto gubernamental que sea desarrollado sin brindar una seguridad jurídica a los gobernados. La seguridad, y, sobre todo, la seguridad jurídica debe estar presente en un Estado de Derecho, por tanto, “la idea del Estado de Derecho se refiere en principio a la exigencia y la garantía de la paz y, por ello, de la seguridad. Esta aspiración de seguridad es un componente constitutivo de la vida,”⁵⁹ cualquier acto que provenga de una autoridad, institución o funcionario público, debe brindar seguridad.

Con lo anterior, podemos concluir que la seguridad jurídica es un “principio jurídico, característico de los modernos Estados de derecho, se concreta en la certidumbre del derecho aplicable y se contrapone a la arbitrariedad de quien ostenta la potestad pública”.⁶⁰ Pero también es un derecho humano en tanto derecho público subjetivo de más alto rango. “La idea del Estado de Derecho se refiere en principio a la exigencia y la garantía de la paz y por ello, de la seguridad,”⁶¹ por esto, los gobernados en un Estado de Derecho, sentirán la tranquilidad y confianza de ejercer sus derechos y de cumplir con sus obligaciones, lo que les dará seguridad jurídica en cada acto que se efectúe, toda vez que las autoridades no exceden sus facultades conferidas en las leyes y no se duda del ejercicio de los poderes de la Unión, dedicándose así a cumplir con sus obligaciones, requerimientos y solicitudes que les sean realizados por las autoridades.

La seguridad jurídica, al ser un derecho humano y principio que no puede faltar en un Estado de Derecho, es indispensable en las relaciones entre

⁵⁹ Losing, Norbeth, “Estado de derecho, seguridad jurídica y desarrollo económico”, *Anuario iberoamericano de justicia constitucional*, Panamá, ISSN 1138-4824, núm. 6, 2002, p. 278, <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/1975583.pdf>

⁶⁰ ARAÑA, J. A., “Seguridad jurídica”, *Diccionario General de Derecho Canónico* 7, 2012, p. 222.

⁶¹ Robbers, Gerhard, *El Estado de Derecho y sus bases éticas*, en Thesing, Josef (comp.), *Estado, de Derecho y Democracia*, Buenos Aires, 1997, p. 32.

autoridades y gobernados. En efecto, “los derechos de seguridad jurídica son tal vez los que más clara relación guardan con el concepto Estado de derecho en sentido formal,”⁶² pues es necesaria la firme y confiable aplicación de las leyes para un Estado sea considerado de esa manera.

⁶² Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*. (México), Porrúa/UNAM/ CNDH, 2015, p. 585.

CAPÍTULO SEGUNDO
FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

I. FINALIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

El gobierno de un Estado es el depositario de las funciones públicas, está conformado por diversas instituciones, dependencias, autoridades, organismos y servidores públicos. Cada uno cuenta con funciones propias, así como con facultades y obligaciones, las cuales dependiendo de su naturaleza tienen encomendada una finalidad específica dentro de la Administración Pública.

Para que un gobierno pueda realizar sus funciones requiere contar con los recursos económicos, por lo que una función de la Administración Pública, es la captación de recursos. A través de la captación de recursos económicos, el gobierno obtiene lo necesario para cumplir sus diversas obligaciones y compromisos adquiridos con los gobernados o habitantes de un país o territorio específico. La captación de recursos es llevada a cabo mediante el cobro de contribuciones que en México incluyen las siguientes especies: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, a todas las personas físicas y las morales, que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.⁶³

En el ámbito federal, el Código Fiscal de la Federación realiza la clasificación de las contribuciones en su artículo segundo y los define como se muestra en el cuadro siguiente.

Cuadro 2. Clasificación de las contribuciones

Impuestos	Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la mismas y que sean distintas, a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
-----------	--

⁶³ CCF, art. 1.

Aportaciones de seguridad social	Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
Contribuciones de mejoras	Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
Derechos	Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Fuente: Código Fiscal de la Federación, artículo 2.

Para los miembros de la sociedad, la necesidad de captación de recursos del Estado para cumplir sus funciones se manifiesta como una obligación legal de contribuir. Tal obligación se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala lo siguiente: “Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁶⁴ Aunque la Constitución establece que se trata de una obligación de los

⁶⁴ CPEUM, art. 31, fracción IV.

mexicanos, en realidad dicha obligación es extensiva a toda aquella persona que tenga residencia en México, o que hayan establecido en México la administración principal del negocio.⁶⁵ Los principios que rigen a las contribuciones, son la generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y legalidad, los cuales se integran dentro del propio texto del precepto constitucional arriba mencionado.

Todo lo anterior contribuye a nuestro Estado de derecho pues, “la consolidación de nuestro Estado de Derecho tiene una concreción particular en materia fiscal. El marco jurídico garantiza, por un lado, los ingresos más importantes para financiar el gasto público y, por otro, la certidumbre a los gobernados respecto del poder impositivo del Estado”.⁶⁶ De esta manera se dota de certeza y de seguridad jurídica a la contribución exigible a los gobernados.

La contribución al gasto público puede caracterizarse como una obligación general. El principio de generalidad en un orden normativo “resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo”⁶⁷, de esta manera, se entiende que la obligación de contribuir es atribuida a todos los mexicanos y algunos extranjeros quienes cuenten con una fuente de ingreso o de riqueza dentro del territorio nacional.

Además, contribuir al gasto público, “constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco”.⁶⁸ Es por ello que las leyes fiscales confieren, no solo facultades de

⁶⁵ CFF, art. 9.

⁶⁶ Vázquez, Gabriel, *Principios de la Contribución y Alcances del Control de la Convencionalidad en Materia Fiscal*, México, Senado, p. 1, en: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf

⁶⁷ Tenorio, Ixchel, *Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*, México, TFJA. p 5, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

⁶⁸ *Idem*.

recaudación, sino también de fiscalización a las autoridades designadas para tal tarea.

Al estar señalada la obligación de contribuir al gasto público en el precepto constitucional y al existir leyes reglamentarias que imponen la carga de tributaria, la contribución se vuelve una obligación para todo aquél que encuadre en las especificaciones que se establecen en la misma ley, es decir, un hecho coercitivo, que por ningún motivo queda al libre albedrío de los sujetos.

Las contribuciones también obedecen al principio de proporcionalidad. Es así que tratándose de impuestos directos como el impuesto sobre la renta, “a través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.”⁶⁹ Tratándose de impuestos indirectos como las retenciones del impuesto al valor agregado, la proporcionalidad se expresa a través de un porcentaje fijo. No obstante, en primera instancia el contribuyente realiza la determinación de las contribuciones correspondientes, tomando en cuenta la base gravable y aplicando las tasas o tarifas señaladas en las diversas leyes fiscales.

Otro principio que rige a las contribuciones, es el principio de equidad. La contribución debe realizarse de forma equitativa, al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de

⁶⁹ Tenorio, Ixchel, *Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*, México, TFJA. p 5, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.”⁷⁰

Debido al principio de equidad, se establecen diferentes regímenes para la contribución de impuestos. En el caso del impuesto sobre la renta, dependiendo de la actividad que realice cada sujeto, sea persona física o persona moral, se le imponen obligaciones fiscales específicas, sin embargo, todos los sujetos que realicen la misma actividad o similar pertenecen al mismo régimen fiscal y cuentan con las mismas obligaciones en materia tributaria.

Como el propio precepto constitucional lo señala, la finalidad del cobro de las contribuciones, es el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, es decir, “este principio [principio de destino al gasto público] a su vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo”⁷¹, lo que le lleva a la posibilidad de poder otorgar servicios públicos, así como al desarrollo de todas y cada una de las tareas gubernamentales.

Un principio de suma importancia para la contribución de impuestos es el principio de legalidad. De acuerdo con este principio, la contribución tributaria tiene un origen legal, es decir, debe estar establecido en las leyes, por tanto, siempre estará “la prevalencia de la ley sobre cualquier actividad o función del poder público. Esto quiere decir que todo aquello que emane del Estado debe estar regido por la ley, y nunca por la voluntad de los individuos.”⁷² Dicho principio se vincula de manera íntima con el principio de seguridad jurídica abordado en el capítulo anterior de este trabajo.

⁷⁰ Jurisprudencia P./J. 24/2000, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, p. 35.

⁷¹ Tenorio, Ixchel, *Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*, México, TFJA. p 5, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

⁷² Principio de Legalidad, <https://definicion.de/principio-de-legalidad/>

En cuanto a la potestad tributaria, en México corresponde tanto a la Federación como a los Estados y emana esencialmente del Poder Legislativo. Los Municipios carecen de potestad tributaria.⁷³ Así, crear leyes tributarias a nivel Federal, es una facultad conferida al Poder Legislativo Federal, y crear leyes tributarias en las Entidades Federativas, es una función del Poder Legislativo Estatal. Por su parte, la hacienda municipal tiene base en las leyes estatales, sin embargo, los municipios están facultados para administrar dicha hacienda.

El entero de las contribuciones es realizado por los sujetos obligados a través de los medios y mecanismos que se establecen para el pago o el cobro de las mismas. Los gobiernos en los diferentes niveles, son los encargados del cobro de contribuciones, dependiendo la naturaleza de la contribución. En específico las haciendas públicas son las autoridades dedicadas a la tarea de recaudación de contribuciones.

Como ya se mencionó, en primera instancia el sujeto obligado realiza el pago respectivo al Estado, ya que, es el propio contribuyente quien determina la cantidad que debe ser entregada como pago de contribuciones, “a esto se le denomina “determinación de la obligación fiscal”, operación matemática encaminada a establecer dicha cantidad mediante la aplicación de las tasas establecidas en ley para ese propósito a la base imponible (monto sobre el cual se aplica la tasa).”⁷⁴

El contribuyente autodetermina las contribuciones a su cargo, para posteriormente, a través de una declaración comunicar a la autoridad la cantidad que se tiene que pagar, por lo que, “el contribuyente reconoce que realizó el hecho imponible y hará el cálculo para determinar la cantidad de su obligación fiscal”⁷⁵, la

⁷³ Saldaña, Alejandro, *La ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su transcendencia en la defensa fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p.16.

⁷⁴ PRODECON, “La facultad del Estado para cobrar contribuciones”, *Lo que todo contribuyente debe saber*, México, núm. 6, diciembre 2015, p. 12, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio%5B2%5D.pdf

⁷⁵ *Ídem*.

cual, a través de una línea de pago generada por los mismos sistemas o por las autoridades, permite cumplir con el pago correspondiente. Cabe señalar, que existen contribuyentes que no llevan a cabo el entero de sus contribuciones de manera directa, sino que cumplen con su obligación de contribuir al gasto público a través de un responsable solidario que, en materia fiscal dicha responsabilidad solidaria tiene que estar prevista en una ley fiscal.

Los responsables solidarios lo pueden ser por solidaridad, sustitución y garantía. Por tanto, pueden existir responsables solidarios voluntarios y no voluntarios. En el caso de la responsabilidad solidaria voluntaria, interviene “la obligación de informar a la autoridad competente sobre asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria para calcular y enterar el impuesto por operaciones financieras derivadas.”⁷⁶ Por otra parte, como ejemplo del responsable solidario no voluntario, se puede mencionar al sujeto pasivo por sustitución o retenedor quien, por virtud de la ley fiscal se subroga con el sujeto pasivo directo. Este tiene la misma obligación de pago que aquél, no por haber actualizado el hecho imponible, sino por mandato legal. En este caso, el retenedor es en realidad el único sujeto obligado al pago. Así, en las leyes tributarias se encuentran establecida la figura del retenedor que es el sujeto quien en apoyo a las autoridades tributarias realizan la determinación y la retención de contribuciones a cargo de terceros, para posteriormente entregarlos al Fisco.

Regresando a la captación de contribuciones, a las autoridades responsables de esta función se les conoce como Autoridades de Recaudación. En el Gobierno Federal la tarea de recaudación de impuestos federales corresponde a la Administración Desconcentrada de Recaudación, dependiente de la Administración General de Recaudación, que es parte integrante del Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano descentralizado que depende de la Secretaría de Hacienda

⁷⁶ SAT, *Aviso para asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria*, <https://www.sat.gob.mx/tramites/07243/presenta-tu-aviso-para-asumir-voluntariamente-la-responsabilidad-solidaria-respecto-al-impuesto-por-operaciones-financieras-derivadas>

y Crédito Público (SHCP). En las leyes y reglamentaciones tributarias, se establecen los plazos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos causantes y responsables solidarios, quienes, atendiendo el principio de buena fe o buena voluntad, realizan el pago espontáneo sin que medie algún procedimiento para el cobro oportuno por parte de las autoridades. Sin embargo, para el gobierno no es suficiente dejar al entero juicio de los contribuyentes cumplir con la obligación constitucional de contribuir con el gasto público, ya que las contribuciones y accesorios podrían no estar siendo enteradas o determinadas correctamente por los sujetos obligados.

El Estado necesita contar con recursos para cumplir con sus finalidades, y si las contribuciones no son enteradas de manera correcta u oportuna por los contribuyentes, no podrá cumplir sus finalidades. Por tanto, “el Estado tiene fuerza pública para hacer que los particulares cumplan con su obligación”.⁷⁷ Así, “las autoridades fiscales, además de la facultad recaudadora, tienen también la facultad fiscalizadora mediante la cual pueden realizar actividades de investigación y control (auditorías, revisiones, inspecciones, etcétera) sobre las operaciones económicas y actos de los contribuyentes, para comprobar si éstos, en efecto, cumplieron debidamente con sus obligaciones fiscales al pagar”.⁷⁸ La tarea de las autoridades de llevar a cabo la comprobación fiscal, surge con la finalidad de verificar el cumplimiento de la obligación de contribuir con el gasto público.

Es fácil advertir porque “toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de declaraciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de

⁷⁷ Saldaña, Alejandro, *La ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su transcendencia en la defensa fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p. 16.

⁷⁸ PRODECON, “La facultad del Estado para cobrar contribuciones”, *Lo que todo contribuyente debe saber*, México, núm. 6, diciembre 2015, p. 13, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio%5B2%5D.pdf

todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor”.⁷⁹ En caso de no realizarlo en tiempo y forma según lo establecido en la norma fiscal, o incluso solo para verificar que en efecto se cumplió con la obligación de contribuir, la autoridad podrá llevar a cabo su tarea fiscalizadora. Por tal motivo, es que, en los diferentes niveles de gobierno, sea federal, estatal o municipal, no sólo existen autoridades designadas que realizan la tarea recaudación de contribuciones y accesorios, sino que también se cuenta con autoridades que se encargan de vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria. En este sentido, “el Estado tendrá plena facultad para verificar el debido cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales⁸⁰”. estatales o federales.

Las autoridades fiscalizadoras tienen la tarea de aplicar diferentes mecanismos que les permiten cerciorarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En caso de encontrar inconsistencias, pueden requerir información para verificar y en su caso, determinar créditos fiscales, donde establecen el cobro de impuestos omitidos, así como recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones correspondientes, a los que se les conoce como accesorios de las contribuciones.

La fiscalización en materia tributaria es la facultad que la ley otorga a la autoridad tributaria para realizar labores de investigación, control o vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Por supuesto, todo acto de fiscalización debe realizarse respetando los derechos de los contribuyentes. En este sentido, la fiscalización, también llamada comprobación fiscal, puede concebirse como el proceso de inspección, control y verificación del correcto cumplimiento las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

⁷⁹ Margáin, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 1.

⁸⁰. Saldaña, Alejandro, *La ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su transcendencia en la defensa fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p. 16.

La tarea fiscalizadora no sólo es verificar la correcta determinación de las contribuciones, sino también implica verificar que la misma se haya llevado a cabo en los plazos establecidos para realizarlo. Cuando los gobernados no cumplen con su obligación de contribuir al gasto público de manera voluntaria y espontánea, al gobierno no le es posible la captación de recursos, mismos que son necesarios para llevar a cabo sus compromisos y sus funciones.

De acuerdo con lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV.”⁸¹

Únicamente quienes son autoridades fiscales pueden ejercer facultades de verificación, no así quienes son auxiliares de ellas.⁸² En la leyes reglamentarias y reglamentaciones internas de los diferentes órganos y organismos públicos, se detallan la naturaleza jurídica de cada Institución, así como las facultades que las propias leyes le confieren a cada una de ellas. Y sólo las autoridades con las facultades correspondientes otorgadas por la ley fiscal pueden realizar actos de fiscalización. Así, en todos los niveles del gobierno, sea municipal, estatal o federal, ciertas autoridades se encuentran facultadas para desempeñar la función de fiscalización.

⁸¹ Tesis 1a. CIII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1, página 1094.

⁸² Margáin, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 2.

II. REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL EN MÉXICO

Las facultades de las autoridades para llevar a cabo acciones de fiscalización se encuentran sustentadas, en primera instancia, por lo establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, que señala:

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.⁸³

Quien lleve a cabo las funciones de verificación en el cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales, tendrá que contar con plena facultad para hacerlo y deberá realizar la verificación sujetándose a lo establecido en las leyes correspondientes. Queda claro en la disposición constitucional, que el principio de legalidad rige la comprobación fiscal.

Por otra parte, el precepto constitucional señalado en párrafos anteriores, refiere que la comprobación de obligaciones fiscales será efectuada por la autoridad administrativa, por lo que se entiende que dicha tarea es realizada por una autoridad perteneciente al Poder Ejecutivo, ya que son las autoridades que pertenecen a dicho poder las que tienen tal naturaleza administrativa. En el ámbito federal la Administración Pública es centralizada y paraestatal, conforme a la Ley Orgánica que expide el Congreso.⁸⁴ La competencia tributaria dentro del Poder Ejecutivo, corresponde a la administración pública centralizada.⁸⁵ Específicamente a una de las secretarías de estado: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁸³ CPEUM, art. 16, antepenúltimo párrafo.

⁸⁴ CPEUM, art. 90, primer párrafo.

⁸⁵ Saldaña, Alejandro, *La ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su transcendencia en la defensa fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p. 18.

Conforme al artículo 31 de la referida Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene entre sus funciones “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.”⁸⁶

Por lo anterior, las facultades de comprobación fiscal de impuestos federales, está a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de las Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal, dependientes de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que es parte integrante del SAT. El SAT es “un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal”⁸⁷, como lo señala el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Dicha ley establece que el SAT es el Órgano encargado de “aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público”⁸⁸, tarea que corresponde propiamente a la recaudación de impuestos federales; y de “fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras,”⁸⁹ lo que atiende a la facultad de verificar y comprobar el cumplimiento en el entero de impuestos federales.

Por lo anterior, el SAT propiamente será el encargado no sólo de recaudar las contribuciones, impuestos y aprovechamientos de carácter federal, sino también de “determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios”.⁹⁰

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala que se entenderán como: “Autoridades Fiscales, aquellas unidades administrativas de la Secretaría de

⁸⁶ LOAPF, art. 31, fracción XI.

⁸⁷ LSAT, art. 1.

⁸⁸ LSAT, art. 2, primer párrafo.

⁸⁹ *Idem*.

⁹⁰ LSAT, art. 7, fracción IV.

Hacienda y Crédito Público, del Servicio de Administración Tributaria.”⁹¹ Son las dependencias que integran el SAT quienes se encargan de la fiscalización de obligaciones en materia de impuestos federales, sin embargo, no solo ellas realizan esta tarea, ya que se han facultado a las unidades administrativas de las entidades federativas coordinadas para realizar la fiscalización de contribuciones federales. Las entidades federativas han firmado Convenios de Colaboración Administrativa con el SAT, lo que corresponde a “un mecanismo que promueve la participación directa de las entidades federativas en la función administrativa en el área recaudatoria de contribuciones federales, con el beneficio, de que, en función de su desempeño, reciban recursos que pueden llegar a ser hasta del 100% de lo realizado,”⁹² de esta manera, se encuentran igualmente facultadas para la revisión de impuestos federales. El artículo 1º del Reglamento del Código Fiscal de Federación, señala como Autoridades Fiscales a “las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales, de los órganos administrativos desconcentrados y de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código y en las demás leyes fiscales⁹³”.

Otras dependencias que ejercen facultades de comprobación a nivel federal, específicamente para el caso de la verificación de aportaciones de seguridad social, son los organismos desconcentrados y descentralizados, en el ámbito de sus respectivas competencias, como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), las Tesorerías Estatales, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), entre otras.

⁹¹RCFF, art. 1, fracción I.

⁹² Hinojosa, Verónica, *Situación actual y tendencia de la colaboración administrativa en materia fiscal federal en México*, México, UANL, 2004, p. 102, <http://eprints.uanl.mx/12431/1/A7.pdf>

⁹³ RCFF, art.1.

La recaudación y verificación de impuestos federales es llevada a cabo no sólo con los nacionales, ya que, conforme a los tratados internacionales de los que México es parte, estas atribuciones deben ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.⁹⁴ De igual manera el artículo 7, fracción VII de la Ley del SAT, señala que también el Servicio de Administración Tributaria cuenta con la atribución de “vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.”⁹⁵ La recaudación y fiscalización es llevada a cabo a extranjeros que tengan un establecimiento dentro del territorio nacional o que tengan una fuente de ingresos dentro del mismo, como lo señala citado precepto legal.

Ahora bien, para que las Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal del SAT, o cualquier otra autoridad fiscalizadora puedan ejercer la comprobación fiscal, deben basar su actuación en las Leyes que les faculden para hacerlo y de la misma manera, deben respetar las garantías legales a los contribuyentes o sujetos obligados.

El principal soporte legal que dota de certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes ante la actuación de la autoridad, se encuentra en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”⁹⁶ Entonces, no pueden ejercerse facultades de comprobación fiscal sin que exista de por medio un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; esto incluye las causas que la generaron la revisión al contribuyente y el fundamento legal en el que la autoridad fiscal basa su actuación.

⁹⁴ LSAT, art. 7, fracción IV.

⁹⁵ LSAT, art. 7, fracción VII.

⁹⁶ CPEUM, art. 16, primer párrafo.

El mismo precepto constitucional mencionado, en su antepenúltimo párrafo señala que “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.”⁹⁷ Por lo anterior las autoridades fiscales, pueden emitir requerimientos de información y documentación, así como realizar visitas domiciliarias que les permita la comprobación del correcto cumplimiento de obligaciones fiscales.

En el caso de las revisiones electrónicas, la autoridad envía una resolución provisional con un oficio de preliquidación basada en información que obra en su poder, sin embargo, puede exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Lo anterior no debe desvincularse de lo establecido en el inicio del mismo artículo 16 arriba citado que se refiere al mandamiento escrito fundado y motivado emitido por autoridad competente. En el caso de las revisiones electrónicas se debe recordar, como lo estableció la Segunda Sala de la SCJN al resolver el amparo en revisión 1287/2015⁹⁸ que dicho artículo, específicamente el párrafo primero, fue expedido en una época en la que no existían los medios de comunicación electrónicos, por tanto, la Suprema de Corte de Justicia de la Nación, al precisar el sentido y alcance de los postulados del artículo 16 debe atender a la realidad histórica y considerar los avances tecnológicos que permiten implementar mecanismos de comunicación entre la autoridad y el gobernado que faciliten tanto el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de obligaciones, como el ejercicio de las facultades conferidas a la autoridad administrativa. Aquí es en donde se advierte que el uso de las tecnologías para las facultades de comprobación, como la revisión electrónica, no es contrario a las disposiciones del artículo 16 constitucional. Además, que los actos

⁹⁷ CPEUM art. 16, antepenúltimo párrafo.

⁹⁸ Amparo en revisión 1287/2015, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, número 26747, 28 de octubre de 2016.

administrativos que deban notificarse, pueden realizarse en documento escrito o digital, sin contrariar el artículo 16. En este sentido, en el mismo amparo en revisión referido, se advierte que, a partir de la realidad histórica, la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del SAT, constituyen obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

Para dotar de certeza y seguridad jurídica al gobernado, el precepto constitucional señalado, no solo prevé la facultad de la autoridad para llevar acabo sus facultades de revisión, sino que también considera la protección de derechos hacia el contribuyente, por lo anterior, no es suficiente que un acto de autoridad este fundado y motivado para la actuación de las autoridades fiscales, ya que en el mismo también debe ser motivado y fundamentado el acto de molestia causado al gobernado.

Los actos de molestia son aquellos que restringen, de manera provisional o preventiva, un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. Así, en el caso de la revisión electrónica, la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación que tiene en su poder no constituye un acto de molestia, pues se trata de una actividad que despliega para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación. No restringe ni provisional ni precautoriamente algún derecho de los contribuyentes; revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de facultades de comprobación, particularmente, la suspensión del plazo de caducidad de esas facultades, el cual, inicia una vez remitida la información contable, a través de medios electrónicos.⁹⁹

⁹⁹ Amparo en revisión 909/2016
https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2016-12/AR-909-2016.pdf, p. 6.

Ahora bien, en el caso de las revisiones electrónicas, objeto de este estudio, es importante identificar cuando inicia el acto de molestia. Esto es con la notificación de la resolución provisional y envío del oficio de preliquidación, no con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad tiene en su poder. Aunque esta revisión previa se realiza mediante el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos y permiten identificar los hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento de las disposiciones fiscales, no son actos de molestia.¹⁰⁰ En este sentido, en el caso de la revisión electrónica, es hasta la notificación de resolución provisional y el envío del oficio de preliquidación, el primer acto de molestia en la revisión electrónica, en el que es indispensable sujetarse a los mandatos del artículo 16 constitucional, a los requisitos del acto administrativo establecidos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, así como a lo señalado por la diversas disposiciones fiscales.

Por lo mismo, las órdenes de visita domiciliaria, los requerimientos de información y documentación, la resolución provisional en la revisión electrónica o cualquier acto de verificación fiscal practicada por las autoridades fiscales, al constituir actos administrativos, deben cumplir con los elementos y requisitos que establece la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, donde se refieren principalmente los siguientes:

- Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público que reúna las formalidades de la ley.
- Tener un objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar.
- Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta.
- Así también constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida.

¹⁰⁰ Jurisprudencia 150/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, número registro 2012937, 28 de octubre de 2016.

- Estar fundado y motivado.
- Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto, así también ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión.
- Mencionar el órgano del cual emana.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Hacer mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado.
- Hacer mención de los recursos que procedan.
- Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos establecidos por la ley, entre otros.¹⁰¹

Por otra parte, las facultades de comprobación son actos administrativos de naturaleza fiscal, por lo que deben cumplir además con los requisitos señalados en el artículo 38 de Código Fiscal de la Federación:

- Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario y deben transmitirse codificados a los destinatarios.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deben contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente.
- Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.¹⁰²

¹⁰¹ LFPA, art. 3

¹⁰² CFF, art. 38.

Así también, las leyes reglamentarias y códigos establecen ciertos requisitos que deben cumplirse, de esta manera, las ordenes de visita domiciliaria además de los requisitos señalados, deben de contener los siguientes requisitos que establece el artículo 43 del mismo precepto legal:

- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.
- Tratándose de las visitas domiciliarias que se lleven a cabo en el domicilio fiscal, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.¹⁰³

No obstante, en el caso de las revisiones fiscales, la autoridad realiza el envío de la resolución provisional con oficio de preliquidación, requerimientos de información y demás actos administrativos, mediante buzón tributario, los cuales son atendidos por el mismo medio. Por tanto, ya no son necesarios estos últimos requisitos propios de la visita domiciliaria para que esté presente la seguridad jurídica.

Cabe señalar que los actos de las autoridades fiscales siempre deben respetar el principio de legalidad, por tanto, la omisión en alguno de los elementos o requisitos enunciados con anterioridad contenidos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo para todos los actos administrativos y en el artículo 38

¹⁰³CFF, art. 43.

del Código Fiscal de la Federación, puede resultar en la nulidad o anulabilidad del acto. Así por ejemplo, si en el ejercicio de facultades de comprobación, como en una revisión electrónica, la resolución provisional, el oficio de preliquidación, o cualquier otro requerimiento o resolución, no se encuentran emitidos por un órgano competente, si los mismos no constan por escrito, o carecen de autenticación o rúbrica por medio de la *e. firma* (que como se menciona más adelante, produce los mismos efectos jurídicos de una firma autógrafa), si no se encuentran fundamentados o motivados, presentan error en su objeto, al mencionar de manera incorrecta los impuestos a revisar o el órgano del cual emana, entre otros, violentan los derechos del contribuyente y podrían ser declarados nulos, volviéndolos inválidos, por tanto, no serían ejecutables ni causar efectos, por lo que podría no ser considerado legítimo el crédito fiscal que resultara del acto fiscalizador y por lo mismo, no podrá ser realizable.¹⁰⁴

Sin embargo, si en dicho acto de fiscalización se omite la fecha, el lugar donde se emite, si no se hace mención de los recursos que procedan en caso de ser recurribles, entre otros, se produciría la anulabilidad de dicho acto

¹⁰⁴ LFPA, art. 6. Los requisitos del actos administrativo que resultan en la nulidad de no ser cumplidos son: Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo; Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley; Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos; Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición; Estar fundado y motivado; Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en Ley Federal del Procedimiento Administrativo; Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto; Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión; Mencionar el órgano del cual emana.

administrativo, pero no se invalidaría el acto de fiscalización y, por tanto, sería considerado válido, legítimo y ejecutable, siempre que la omisión sea subsanable,¹⁰⁵ es decir, que el error u omisión de esta clase de requisitos se corrija por parte de la autoridad que fiscaliza.

De no cumplirse los elementos y requisitos del acto administrativo en el ejercicio de facultades de comprobación, se violentan los derechos de los contribuyentes. En materia de contribuciones federales, “existen una serie de instrumentos, mecanismos o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos. Es decir, instrumentos a los cuales los contribuyentes pueden acudir cuando la autoridad realice actos que no respetan sus derechos como pagadores de impuestos,”¹⁰⁶ de esta manera si se presenta la omisión de alguno de los elementos que le den validez y eficacia al acto administrativo o alguna otra forma de agravio de los derechos del gobernado, éste cuenta con dichos medios o mecanismos de defensa para hacer valer sus derechos, pudiendo ser administrativos como recurso de revocación,¹⁰⁷ jurisdiccionales tales

¹⁰⁵ LFPA, art. 7. Los requisitos del acto administrativo que resultan en un acto anulable de no ser cumplidos son: Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas; Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión; Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo; Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

¹⁰⁶ PRODECON, *La defensa del contribuyente*, México, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf, p. 6.

¹⁰⁷ CFF, art. 116 y 117.

como el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad,¹⁰⁸ así también el juicio de amparo directo¹⁰⁹ e indirecto¹¹⁰ y no jurisdiccionales como son las quejas ante la PRODECON.¹¹¹ De esta manera a través de dichos medios o mecanismos de defensa el contribuyente cuenta con garantías para la protección de sus derechos como contribuyente de impuestos federales, no obstante, por exceder el objeto de estudio en este trabajo, no se abunda en ello.

Como se advierte, la regulación jurídica de las facultades de comprobación fiscal comprende la facultad y competencia de la autoridad que la ejecuta, el procedimiento de comprobación que es llevado a cabo, así como el acto de molestia que es causado al contribuyente revisado. Cada tipo de revisión fiscal tiene un procedimiento correspondiente establecido en las leyes y reglamentaciones fiscales, las cuales deben ser llevadas a cabo sin contraponerse a la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, de esta manera el mecanismo o tipo de fiscalización que se aplique a un contribuyente sea un requerimiento, una solicitud de documentos escrito o electrónico, una visita domiciliaria o inspección, debe encontrarse debidamente fundado y motivado y cumplir con todos los requisitos que la propia naturaleza del acto administrativo abarque, para que produzcan los efectos legales correspondientes y brinde seguridad jurídica en todo momento al gobernado, al dotar de certeza jurídica sobre lo actuado y determinado por la autoridad fiscalizadora competente.

III. TIPOS DE REVISIONES FISCALES

Como se ha mencionado anteriormente en el presente trabajo, la finalidad de las autoridades fiscalizadoras, es verificar que todo aquel sujeto pasivo obligado cumpla con sus obligaciones fiscales. Cuando las autoridades ejercen sus

¹⁰⁸ LFPCA, art. 2

¹⁰⁹ LA, art. 170, f. I

¹¹⁰ LA, art. 107 f. II, III, IV, V y VI

¹¹¹ LOPRODECON, art. 5, f. III

facultades de comprobación, revisan el correcto cumplimiento de dichas obligaciones fiscales. Las facultades de comprobación fiscal, son aquellas que realizan “las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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”¹¹²

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que “las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.”¹¹³ Por tanto, el Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento que regula y reglamenta los diferentes procedimientos, de los diferentes tipos de revisiones, inspecciones o requerimientos.

Los mecanismos más recurrentes por las autoridades fiscales para la revisión y comprobación de impuestos federales son:

- Visitas domiciliarias
- Revisiones de escritorio o gabinete
- Revisiones electrónicas

Otros mecanismos de comprobación cuya finalidad es determinar que los contribuyentes no están infringiendo alguna obligación fiscal, son:

- Revisión de errores o manifestaciones en las declaraciones
- Visitas domiciliarias de verificación de cumplimiento de obligaciones
- Avalúos de bienes
- Visitas domiciliarias de comprobación y verificación de operaciones

¹¹² CFF, art. 42, primer párrafo.

¹¹³ Tesis 1a. CIII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VIII, Tomo 1, mayo de 2012, p. 1094.

Las Autoridades Fiscales también ejercitan facultades de comprobación sobre responsables solidarios o terceros relacionados. En tales casos, utilizan los siguientes tipos de revisión:

- Revisión de dictámenes formulados por los Contadores Públicos
- Recabar informes de funcionarios, empleados públicos y fedatarios
- Visitas Domiciliarias a los asesores fiscales

1. Visitas domiciliarias

La visita domiciliaria es considerada la facultad “más importante de las autoridades fiscales y que causa intranquilidad en quienes la padecen, aun cuando cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales”,¹¹⁴ toda vez que es llevada a cabo por la autoridad dentro del domicilio del contribuyente.

El artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, señala que la autoridad fiscal, podrá “practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”¹¹⁵ En este caso, los visitantes autorizados, le solicitan al contribuyente la exhibición de papeles, documentos e información que conforman su contabilidad, así como de sus inventarios e incluso el acceso a sus instalaciones, a efecto de proceder a la revisión con la finalidad de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A diferencia de la revisión de gabinete o escritorio, donde los contribuyentes tienen un plazo para presentar su información en las oficinas de la autoridad, en la visita domiciliaria los visitantes la requieren en el momento preciso de iniciarla, al estar constituidos en el domicilio del contribuyente sujeto a revisión. Al ser un tipo de revisión tan importante, la visita domiciliaria cuenta con varias formalidades y

¹¹⁴ Margáin, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 6.

¹¹⁵CFF, art. 42, fracción III.

reglas de actuación que deben seguirse. Dichas reglas se encuentran establecidas en artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, son las siguientes:

- En toda visita en el domicilio fiscal se debe levantar acta en la que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se conozcan por los visitadores.
- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deben levantar actas parciales, el acta final puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. Se requiere la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.
- Durante el desarrollo de la visita, los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, pueden, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.
- Con las mismas formalidades establecidas se podrán levantar actas parciales o complementarias, una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.
- Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los deben consignar en forma circunstanciada en actas parciales. También se deben consignar en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.
- Entre la última acta parcial que se levante y el acta final, debe transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente puede presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por

quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

- Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales referidas, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros.
- Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.
- En el caso anterior, dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial referida.
- Los representantes autorizados tienen acceso a la información confidencial proporcionada por terceros hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución.
- El contribuyente y los representantes designados son responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso.
- La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

- Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales.
- Si en el cierre del acta final de la visita no está presente el visitado o su representante, se le deja citatorio, si no se presenta, el acta final se levanta ante quien esté presente en el lugar visitado.
- Las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita, aunque no se señale así expresamente.
- Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.¹¹⁶

Como se advierte, la revisión es llevada a cabo en el domicilio del contribuyente auditado. Las autoridades se presentan en los domicilios o donde el contribuyente tiene el principal asiento de sus operaciones y revisan su contabilidad, documentación e inventarios de mercancías, para comprobar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales.

2. Revisiones de escritorio o gabinete

Otro mecanismo de comprobación, se encuentra establecido en la fracción II del artículo 42 de Código Fiscal de la Federación, donde se señala que las autoridades Fiscales están autorizadas para:

“Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que

¹¹⁶ CFF, art. 46.

proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.”¹¹⁷

Esta facultad de la autoridad es conocida como revisión de gabinete o de escritorio. Los contribuyentes tienen la obligación de presentar dentro de un plazo establecido su documentación, datos o informes, que comprende su contabilidad del periodo sujeto a revisión, ante las oficinas de las autoridades fiscales que lo requieren. Estas últimas se encargan de llevar a cabo la revisión de la misma y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones por parte de estos sujetos obligados.

Esta forma de revisión es realizada también cuando “se llevan a cabo las compulsas con terceros que guardan relación con el contribuyente objeto de una revisión de gabinete o visita domiciliaria”.¹¹⁸ En dichas revisiones, se requiere cierta información a terceros que tienen alguna relación respecto de los ingresos o gastos del contribuyente que está siendo auditado, con la finalidad de comprobar que la información manifestada por el contribuyente auditado es correcta, sin embargo, las compulsas también pueden ser llevadas a cabo como visitas domiciliarias.

Cabe señalar que esta clase de revisiones, debe cumplir con varias formalidades y plazos, por tanto, además de cumplir con los requisitos para los actos administrativos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, ya señalados, también se deben cumplir con los siguientes requisitos establecidos en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación:

- La autoridad debe notificar la solicitud al contribuyente.
- La autoridad debe indicar en la solicitud, el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
- Los informes, libros o documentos requeridos deben ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

¹¹⁷ CFF, art. 42, fracción II.

¹¹⁸ Margáin, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 6.

- Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales deben formular oficio de observaciones, en el cual hagan constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado.
- Si no hay observaciones, la autoridad fiscalizadora debe comunicar al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
- El oficio de observaciones se debe notificar al contribuyente personalmente, por buzón tributario, correo, estrados o edictos. El contribuyente o el responsable solidario, cuenta con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.
- Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.
- El plazo de veinte días otorgado para desvirtuar las observaciones, será independiente del plazo de doce meses que establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, señalado para la conclusión de este tipo de revisión.
- Tratándose de las revisiones a personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

- Dentro del plazo de veinte días, establecido para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.
- Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.”¹¹⁹

3. Revisiones electrónicas

Derivado de la época en la que nos encontramos, llena de avances tecnológicos, las autoridades fiscales haciendo uso de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación, llevan a cabo “revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones”.¹²⁰ En esta clase de revisiones, las autoridades fiscales, con base en la información que los contribuyentes generan y que es resguardada en sus servidores, determinan créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Por su parte, el SAT en su página oficial refiere que “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

¹¹⁹ CFF, art. 48.

¹²⁰ CFF, art. 42, fracción IX.

plazos para concluir las auditorías y se disminuyen los costos. Además, la comunicación se vuelve más eficiente y el proceso más transparente.”¹²¹

En el ejercicio de facultades mediante una revisión electrónica, la comunicación entre autoridades y contribuyentes es a través de medios electrónicos, ya que las notificaciones y el envío de los actos administrativos es a través del llamado buzón tributario, a diferencia de la revisión de gabinete, que es mediante oficios impresos y notificaciones generalmente de manera personal.

El buzón tributario es un medio electrónico que “permite la comunicación entre el SAT y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas. A la vez, a través de este canal, les notifica actos administrativos y da respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas.”¹²² Esta clase de revisión debe cumplir con varias formalidades, que se abordarán más adelante en el presente trabajo.

4. Revisión de errores o manifestaciones en las declaraciones

El artículo 42 en su fracción I señala que las autoridades fiscales están facultadas para “rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la

¹²¹ SAT, *Todo lo que tienes que saber sobre revisiones electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/sat/articulos/todo-lo-que-tienes-que-saber-sobre-las-revisiones-electronicas?idiom=es>

¹²² SAT, *Comunícate con el SAT a través del buzón tributario*, México, <https://www.sat.gob.mx/consulta/10386/comunicate-con-el-sat-a-traves-de-tu-buzon-tributario#:~:text=Buz%C3%B3n%20Tributario%3A,obtener%20respuestas%20a%20sus%20dudas>.

rectificación del error u omisión de que se trate.”¹²³ Esta clase de comprobación es llevada a cabo cuando un contribuyente cumple con su obligación de presentar su declaración e incluso de enterar impuestos, pero, en la declaración presentada, no se muestra la información precisa o real, o bien, presenta errores o inconsistencias.

En ocasiones “estos errores u omisiones que se observa tiene un origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco, o bien son errores de cálculo”¹²⁴ los cuales se observaban más cuando las declaraciones eran determinadas y mecanografiadas por los contribuyentes al momento del pago de sus contribuciones.

Actualmente, en apoyo a varias clases de contribuyentes que no cuentan con mucho conocimiento en materia tributaria, las declaraciones son generadas e incluso autodeterminadas dentro del servidor del SAT.

5. Visitas domiciliarias de verificación de cumplimiento de obligaciones

El ordenamiento fiscal, también contempla otra clase de visitas domiciliarias, las que buscan verificar ciertas obligaciones fiscales distintas a las principales de pago de tributos. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, en relación con:

- La expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.
- La operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales.

¹²³ CFF, art. 42, fracción I.

¹²⁴ Margáin, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 4.

- 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.
- Las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico.
- La documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita.
- Las autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.¹²⁵

Con las revisiones mencionadas, la autoridad busca verificar que no se esté incumpliendo con alguna obligación, sin embargo, tales omisiones no generan propiamente la determinación de un crédito fiscal. Su incumplimiento resulta en infracciones y las autoridades cuentan con la facultad de imponer las sanciones correspondientes.

6. Avalúos de bienes

Otra clase de facultades de revisión de la autoridad fiscal, se realiza sobre las mercancías que son propiedad de los contribuyentes, por tanto la autoridad fiscal puede “practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.”¹²⁶ de esta manera, realizan inspecciones y verificaciones a los bienes y/o mercancías de los contribuyentes, en los almacenes donde se resguardan los mismos, aunque se encuentren en resguardo de un tercero o incluso siendo transportados.

¹²⁵ CFF, art. 42, fracción V.

¹²⁶ CFF, art. 42, fracción VI.

Las facultades de revisión mencionadas se ejercen con el fin de comprobar con los avalúos, si los contribuyentes o tercero, están manifestando correctamente el costo de las mercancías y así conocer si están enterando la totalidad de las contribuciones en materia aduanera y de comercio exterior, que se generan por el tránsito de las mismas.

7. Visitas domiciliarias de comprobación y verificación de operaciones

La comprobación fiscal no sólo se practica sobre lo declarado por los contribuyentes, también se realizan verificaciones a personas físicas o morales informales, es decir, que obtienen ingresos en el país y que no se encuentran tributando, o bien, cuando el Fisco sospecha que podrían no estar manifestando la totalidad de sus operaciones. Por esta razón, las autoridades fiscales practican “visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.”¹²⁷

En esta clase de verificaciones las autoridades se constituyen en los establecimientos de los contribuyentes y se cercioran de que todas las actividades u operaciones que se realizan en el mismo, están siendo registradas como ingresos o valor de actos o actividades. En caso contrario levantan las constancias de hechos donde conste lo verificado e imponen las sanciones correspondientes por dichas infracciones.

8. Revisión de los dictámenes formulados por los Contadores Públicos

Cuando un contribuyente, debido a las operaciones que realiza o al monto de las mismas, se encuentra obligado a dictaminar sus estados financieros, o bien, opta por hacerlo voluntariamente, al momento de presentar su declaración anual del

¹²⁷ CFF, art. 42, fracción X.

ejercicio, debe manifestarlo y debe contratar a un Contador Registrado a efecto de que lleve a cabo la validación de su información contable y fiscal. De esta manera, el Contador Público Registrado manifestará su opinión sobre la información de los estados financieros y, en caso de contar con alguna irregularidad, debe comunicarlo al contribuyente a efecto de que la corrija y entere los impuestos correspondientes en el plazo establecido para ello.

Se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados “en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes”.¹²⁸ Por lo mismo, la autoridad fiscal no ejerce sus facultades a dichos contribuyentes dictaminados. Sin embargo, las autoridades fiscales pueden “revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales,”¹²⁹ con la finalidad de cerciorarse que lo certificado por los Contadores Públicos Registrados es correcto.

Como se advierte, esta facultad de comprobación no tiene por objeto revisar a los contribuyentes, sino a los contadores quienes dictaminen los estados financieros de los primeros.

9. Recabar informes de funcionarios, empleados públicos y fedatarios

Existen actividades que por su naturaleza deben ser realizadas ante fedatarios públicos, a quien el Estado les concedió fe pública, para dar validez o legalidad a

¹²⁸ CFF, art. 52, primer párrafo.

¹²⁹CFF, art. 42, fracción IV.

actos. Por fedatarios se debe entender “a los notarios o corredores públicos, así como a los servidores públicos a quienes las Leyes les confieran la facultad de dar fe pública en el ejercicio de sus atribuciones establecidas en las disposiciones jurídicas correspondientes, que intervengan en la realización de Actividades Vulnerables.”¹³⁰

Las actividades referidas pueden ser operaciones de compra-venta de inmuebles, enajenación o sesión de acciones, así como herencias o donaciones, entre muchas otras, actividades que requieren ser dotadas de fe pública para su certificación. El Fisco busca contar con toda la información que le permita cerciorarse del correcto entero de contribuciones derivadas de esta clase de actividades, por lo que podrá “recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones”.¹³¹

De esta manera, al ejercer sus facultades de comprobación con estos responsables solidarios, podrá verificar si las contribuciones de un sujeto obligado fueron determinadas y enteradas de manera correcta.

10. Visitas domiciliarias a los asesores fiscales

El Código Fiscal de la Federación define como asesor fiscal a “cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.”¹³² Varios contribuyentes contratan la prestación de servicios de asesores fiscales, a efecto de contar con una orientación sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dichos asesores fiscales son quienes plantean los escenarios y arman estrategias para que los contribuyentes

¹³⁰LFPIORPI, art. 3, fracción VII.

¹³¹CFF, art. 42, fracción VII.

¹³² CFF, art. 197, párrafo segundo.

tributen de acuerdo a lo permitido en los ordenamientos fiscales, buscando siempre un menor impacto fiscal para el contribuyente a quien se encuentren asesorando.

Por esta razón, estos asesores fiscales, deben revelar ante las autoridades fiscales su esquema reportable, “que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México”,¹³³ cumpliendo con la normatividad establecida para esos efectos y el Fisco a efecto de verificar el correcto cumplimiento de dichas obligaciones practica “visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones.”¹³⁴

De esta manera, la autoridad obtiene certeza de que las asesorías que practican los asesores fiscales no transgreden los ordenamientos legales y fiscales establecidos y en su caso ejercen la de comprobación sobre aquello que le esté causando duda o pudiera estar causando el incumplimiento de obligaciones fiscales de los sujetos obligados.

Como se observa en lo mencionado en este apartado, la autoridad fiscal determina el mecanismo de fiscalización adecuado a ejercer, para determinar la situación fiscal de un contribuyente, lo anterior, dependiendo de la omisión, falta o incumplimiento de las obligaciones fiscales que realice el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado. Sin embargo, para efectos de este trabajo, interesa la revisión electrónica, la cual será abarcada en el capítulo siguiente.

¹³³CFF, art. 199, primer párrafo.

¹³⁴CFF, art. 42, fracción XI.

CAPÍTULO TERCERO

REVISIONES FISCALES ELECTRÓNICAS

I. CONCEPTOS DE LAS REVISIONES FISCALES ELECTRÓNICAS

La época en la que vivimos está llena de avances tecnológicos, por medio de los cuales, se busca la forma de realizar las cosas de manera más eficiente y de optimizar los recursos. Por lo mismo, el Estado, a través del uso de las Tecnologías de la Información y Comunicación, ha buscado la manera de adaptar sus funciones a esta época tecnológica, permitiendo una comunicación más rápida y eficiente con los contribuyentes y de esta manera, más gobernados acceden a los servicios proporcionados por el Estado, quien además invierte menos recursos para atenderlos.

La modernización hacia el uso de tecnología en las actividades gubernamentales, ha tenido presencia en materia tributaria, por lo mismo, se promulgaron reformas en dicha materia, que han permitido adecuar el uso de las nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación a la recaudación y fiscalización de contribuciones, así como al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el ejercicio de 2014, se vieron concretadas varias reformas¹³⁵ de carácter fiscal, donde se incluía el uso de la Tecnología para su cumplimiento, siendo principalmente las siguientes:

- Firma Electrónica
- Factura Electrónica
- Buzón Tributario
- Contabilidad Electrónica
- Revisiones Electrónicas

¹³⁵ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 9 de diciembre de 2013, pp. 99-101.

1. Firma electrónica

La firma electrónica (*e.firma*), como se conoce actualmente es “el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa”¹³⁶ así lo refiere el artículo 2, fracción VIII, de la Ley de Firma Electrónica Avanzada.

De acuerdo a Izquierdo, el proyecto denominado “Tu firma” que cobró vida durante el año 2004 fue el primer intento por implementar un mecanismo que permitiera identificar al emisor de un mensaje electrónico como autor legítimo, como una firma autógrafa.¹³⁷ Esta forma de acceso al portal del SAT, que no era propiamente una firma, fue la Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC), la cual, en 2012 fue remplazada por la firma electrónica (FIEL), que le daba mayor funcionalidad.

Es así que, con las reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación en el ejercicio de 2014, la *e.firma* es empleada de manera obligatoria en cualquier trámite electrónico que se realice para efectos fiscales ante la plataforma del SAT y tiene los mismos efectos de un trámite personal. Así lo refiere el artículo 7 segundo párrafo de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, al establecer que “los documentos electrónicos y los mensajes de datos que cuenten con firma electrónica avanzada producirán los mismos efectos que los presentados con firma autógrafa y, en consecuencia, tendrán el mismo valor probatorio que las disposiciones aplicables les otorgan a éstos.”¹³⁸

¹³⁶ LFEA, art. 2, fracción VIII.

¹³⁷ Izquierdo, León, “La implementación de la Firma Electrónica en México”, *Economía Informa*, México, núm. 369, julio – agosto de 2011, p. 98, <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/369/08leonizquierdo.pdf>

¹³⁸ LFEA, art. 7, segundo párrafo.

2. Facturación electrónica

La implementación de la factura electrónica, fue un gran avance en el uso de la tecnología en la actividad tributaria en nuestro país, además, México fue el primer país en Latinoamérica que implementó el CFDI como la base de las operaciones mercantiles.¹³⁹

La facturación electrónica, se refiere a la emisión de Comprobantes Digitales Electrónicos por Internet (CFDI) en la realización de las operaciones de ingresos, gastos, pagos de salarios, pagos a proveedores, cobros de anticipos, solicitud de préstamos, devoluciones, entre otras, los cuales cumplen con los requisitos que las propias disposiciones fiscales establecen para su emisión.

El SAT, establece a la factura electrónica como uno de los aspectos relevantes de la reforma realizada en el 2014, señalando lo siguiente:

El uso de la factura electrónica (comprobantes fiscales digitales por internet) es obligatorio para todos los contribuyentes. Dichos comprobantes también deben emitirse por las retenciones de impuestos, descuentos, devoluciones o bonificaciones que se hagan. Se eliminan los comprobantes impresos con código de barras bidimensional, los simplificados, los estados de cuenta como comprobantes fiscales, entre otros.¹⁴⁰

¹³⁹ Flores Fabiola, Flores Daniel, “Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México”, *Vinculategica*, México, núm. .2, año 5, julio- diciembre 2019, p. 1068, http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5_2/A.26%20Uso%20de%20las%20tecnolog%C3%ADas.pdf

¹⁴⁰ SAT, *Factura Electrónica*, México, http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/factura_electronica_2014.aspx

Los CFDI deben cumplir con los requisitos que se establecen en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación,¹⁴¹ siendo entre otros, el referir el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien lo emite y de quien lo recibe, régimen fiscal en el que se encuentra inscrito el emisor, lugar y fecha de expedición, cantidad, unidad de medida, descripción de los bienes o servicios, importe con número y letra y los establecidos en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014,¹⁴² publicada el 30 de diciembre de 2013, en el Diario Oficial de la Federación, como son el establecer de qué clase de comprobante se trata, si es de ingresos, egresos, complemento de pago o de otro tipo, la clave de unidad de servicio o de bienes, el código del SAT para identificar el concepto del CFDI, señalar su método de pago (si es un pago en una sola exhibición o diferido), señalar la forma de pago, mencionar el uso del CFDI, entre otros.

Los CFDI, conocidos como factura electrónica, reemplazaron las facturas y recibos que se expedían de manera impresa. Dicha evolución del comprobante fiscal se debe a esfuerzos de la administración tributaria que busca un control eficaz de las operaciones que realiza cada contribuyente y que forma parte de las actividades económicas que se llevan a cabo en nuestro país.¹⁴³ Cabe señalar que los servicios de facturación electrónica son proporcionados por proveedores autorizados que emiten reportes al Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, también pueden ser emitidos a través del propio sistema de facturación del SAT.

¹⁴¹ CFF, art. 29-A.

¹⁴² Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, Medios electrónicos, *Diario Oficial de la Federación*, 17 de febrero de 2014.

¹⁴³ Flores Fabiola, Flores Daniel, "Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México", *Vinculategica*, México, núm. .2, año 5, julio- diciembre 2019, p. 1068, http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5_2/A.26%20Uso%20de%20las%20tecnolog%C3%ADas.pdf

3. Buzón tributario

Flores y Flores nos llaman la atención al señalar que a partir de 2014 aparece el buzón tributario en las disposiciones fiscales, como “un sistema de comunicación electrónica personalizado y gratuito, ubicado en el Portal de internet del SAT,¹⁴⁴ siendo también otro instrumento que provee el uso de la tecnología en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Con el uso del buzón tributario se implementó otra forma de comunicación entre la autoridad tributaria y el contribuyente, las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tienen asignado un buzón tributario, que es “un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.”¹⁴⁵ El buzón permite que se realicen trámites sin la necesidad de la presencia física del contribuyente en las oficinas de las autoridades fiscales, o bien, que se dé respuesta a solicitudes y trámites sin la presencia en los domicilios de los contribuyentes. También permite el ejercicio de la comprobación fiscal. Ello se confirma en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, en donde se explica que el buzón tributario es un medio electrónico que “permite la comunicación entre el SAT y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas. A la vez, a través de este canal, les notifica actos administrativos y da respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas.”¹⁴⁶ En este buzón tributario se envían notificaciones con las cuales ejercen sus facultades de comprobación las

¹⁴⁴ *Idem.*

¹⁴⁵ CFF, art. 17-K.

¹⁴⁶ SAT, *Comunícate con el SAT a través del buzón tributario*, México, <https://www.sat.gob.mx/consulta/10386/comunicate-con-el-sat-a-traves-de-tu-buzon-tributario#:~:text=Buz%C3%B3n%20Tributario%3A,obtener%20respuestas%20a%20sus%20dudas>

autoridades fiscales, comunicados o mensajes sobre las obligaciones de los causantes, o bien, se da respuesta a algún trámite promovido por este medio a los contribuyentes, también en el mismo se almacenan los documentos que han sido enviados de manera electrónica por estas autoridades. Como se advierte, el buzón tributario es un mecanismo importante para que se pueda llevar a cabo la facultad de comprobación conocida como revisión electrónica.

Los citatorios, requerimientos y solicitudes de informes o documentos, tal como es la resolución provisional, acto de molestia que da inicio al ejercicio de las facultades de comprobación, deben constar por escrito en documento impreso o digital (debe cumplir con los criterios de: fundamentación y motivación, señalar a quién va dirigido, la autoridad que lo emite, el objeto o propósito del mismo, así como la fecha y lugar de emisión), y debe notificarse personalmente o por mensaje de datos a través del buzón tributario, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada. La notificación del inicio de la facultad de comprobación de la revisión electrónica y las notificaciones subsecuentes y requerimientos de información se realizan a través de este medio. Así, el buzón tributario es un instrumento de vital importancia para la revisión electrónica.

Cabe señalar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, señala que las personas físicas y morales deberán consultar su buzón tributario dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria a cualquiera de los mecanismos de comunicación que el contribuyente haya designado.¹⁴⁷ Sin embargo, la habilitación del buzón fiscal es opcional en personas físicas que no cuenten con actividad económica, que se encuentren solamente tributando en el régimen de salarios o asimilados a salarios y que hayan obtenido ingresos menores a \$400,000.00 en el ejercicio inmediato anterior, así como las físicas y morales cuya actividad este suspendida o cancelada, siempre y cuando no requieran ningún trámite en los que

¹⁴⁷ CFF, art. 17- K.

se requiera su habilitación.¹⁴⁸ Ello implica un impedimento a la práctica de revisiones electrónicas por parte de la autoridad a personas que no estén obligadas a contar con buzón electrónico.

Por lo que respecta a las personas físicas que optaron por continuar tributando en el régimen de incorporación o bien, que tributan en el simplificado de confianza, no se encuentran eximidas de la obligación de activar el buzón tributario, incluso quienes se encuentre su domicilio fiscal en localidades de poblaciones o zonas sin acceso a internet, ya que cumplirán con la obligación fiscales que requieran de medios electrónicos, acudiendo a cualquier Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente o en la entidad federativa correspondiente a su domicilio fiscal, siempre que se tenga firmado con ella Convenio de Colaboración.¹⁴⁹

4. Contabilidad electrónica

La contabilidad es el “conjunto sistemático de procedimientos, registros e informes estructurados sobre la base de teoría de la partida doble y otros principios técnicos. Persigue como objetivos esenciales mantener un detalle cronológico, sistemático y costeable de todas las operaciones que afecten el patrimonio de una empresa.”¹⁵⁰ De igual manera en la Norma de Información Financiera A1, es definida como la “Técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente

¹⁴⁸ Artículo Quinto Transitorio de la 1a. Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2021, *Diario Oficial de la Federación*, 03 de mayo de 2021.

¹⁴⁹ Regla 3.13.6. Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, *Diario Oficial de la Federación*, 29 de diciembre de 2020.

¹⁵⁰ Pérez de León, Armando Ortega, *Contabilidad de costos*, México, Ed. Uteha, p. 33.

información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”¹⁵¹

En el portal de internet del SAT, señala que “la contabilidad se integra por: los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, comprobantes de sus ingresos y deducciones y la que obliguen otras leyes.”¹⁵²

Los requisitos para integrar la contabilidad de un contribuyente sea una persona física o moral, dependen del régimen fiscal en el que se encuentre registrado y de las disposiciones fiscales que establece el artículo 28 de Código Fiscal de la Federación,¹⁵³ sin embargo, de manera general sea por sus propios medios o a través de la plataforma del SAT, “los registros o asientos que integren la contabilidad, se llevarán en medios electrónicos.”¹⁵⁴ Los diversos sistemas contables fueron actualizados para cumplir con los requerimientos que se establecían en el Anexo 24 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 18 de diciembre de 2014,¹⁵⁵

¹⁵¹ NIF-A1.

¹⁵² SAT, *Contabilidad*, México,
http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

¹⁵³ CFF, art. 28.

¹⁵⁴ SAT, *Contabilidad*, México,
http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

¹⁵⁵ Modificación al Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, Contabilidad en medios electrónicos, *Diario Oficial de la Federación*, 27 de diciembre de 2014.

en los cuales, un requisito muy importante fue relacionar un dígito agrupador a cada cuenta contable, con la finalidad que al ser codificados en formato xml, puedan ser analizados por las propias autoridades fiscales.

La contabilidad electrónica es una obligación, por lo que los contribuyentes deben ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT, de conformidad con reglas de carácter general que se emiten para tal efecto,¹⁵⁶ obligación que existe a partir del ejercicio fiscal de 2015.

Sin embargo, las disposiciones fiscales, exceptúan a la federación, las entidades federativas, los municipios, sindicatos obreros y sus organismos; entidades de la Administración pública paraestatal, federales, estatales o municipales, y órganos autónomos federales y estatales, así como a las personas físicas asalariadas, arrendadores que opten por la deducción opcional del 35% y personas que reciban ingresos por intereses, premios, dividendos y otros ingresos; y quienes utilicen la herramienta *Mis cuentas*,¹⁵⁷ para llevar contabilidad fiscal así como para el envío mensual de las operaciones de ingresos y gastos de manera electrónica.

5. Revisiones electrónicas

Las revisiones electrónicas son una forma de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales haciendo uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, mecanismo que se implementó como parte de las reformas al Código Fiscal de la Federación en el ejercicio de 2014.

La comprobación fiscal a través de medios electrónicos en nuestro país tuvo como antecedente los mecanismos de comprobación establecidos en países como

¹⁵⁶CFF, art. 28, fracción IV.

¹⁵⁷ Romero, Natalia, “La contabilidad electrónica como instrumento de fiscalización”, *Magister Iuris*, México, noviembre de 2016, p. 13, https://www.derecho.unam.mx/direccioneditorial/assets/derecho_fiscal_nov_2016.pdf

Argentina y Chile. En Argentina, en 2012, se implementó un proceso de revisión electrónica que consiste en un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).¹⁵⁸ Por su parte, en 2013, el Estado chileno estableció la Oficina de Fiscalización Remota dependiente del Servicio de Impuestos Internos (SII), cuyo objetivo es contactar de manera remota a grupos específicos de contribuyentes que presentan incumplimientos o diferencias tributarias que se pueden resolver por Internet.¹⁵⁹

En nuestro país, el Poder Ejecutivo de la Federación presentó la iniciativa de reforma fiscal el día 08 de septiembre de 2013 ante la Cámara de Diputados, en la cual proponía un nuevo proceso de fiscalización al cual se le denominaría Revisión Electrónica, con el que se pretendía la comprobación de contribuciones fiscales utilizando las Tecnologías de la Información y la Comunicación. En dicha exposición de motivos el Titular del Ejecutivo Federal, resaltó la importancia de hacer eficiente el cobro de contribuciones y de poner en práctica un sistema tributario sencillo e integral utilizando las tecnologías de información y comunicación.¹⁶⁰

Con la revisión electrónica se buscaba “incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad.”¹⁶¹ Lo anterior, ya que se consideraba que el índice de revisión era bajo en comparación con el de otros países. En la Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se

¹⁵⁸ Resolución General 3416/2012 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, *Boletín Oficial de Argentina*, número 32547, 20 de diciembre de 2012, p. 28.

¹⁵⁹ SII – Auditoría Tributaria, https://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm

¹⁶⁰ Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014, Reforma Social y Hacendaria, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3857, 8 de septiembre de 2013.

¹⁶¹ PRODECON, “Revisión Electrónica”, *Documento – Investigación*, México, 2013, p.2, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/revision-electronica/files/basic-html/page1.html>

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 se establece que “de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OEC Countries: Comparative Information Series (2010)*, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, respectivamente”.¹⁶²

Así, la finalidad de las revisiones electrónicas fue “facultar al Servicio de Administración Tributaria para que practique revisiones electrónicas y se permita a los contribuyentes conocer su situación fiscal durante la práctica de las facultades de comprobación de la autoridad”.¹⁶³ En la reforma al Código Fiscal de la Federación, se implementa como un mecanismo de comprobación, las revisiones electrónicas, las cuales se realizan “basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros específicos de una o varias contribuciones”¹⁶⁴, información que es enviada o generada por los contribuyentes y que por ello, se encuentra en poder de las autoridades fiscales.

El SAT en su página oficial refiere que “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

¹⁶² Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de diciembre de 2013.

¹⁶³ PRODECON, “Revisión Electrónica”, *Documento – Investigación*, México, 2013, p. 4, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/revision-electronica/files/basic-html/page1.html>

¹⁶⁴ CFF, art. 42 fracción IX.

eficiente y el proceso más transparente.”¹⁶⁵ Por su parte la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), establece que “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.”¹⁶⁶

De acuerdo a Flores y Flores, la revisión electrónica tiene la finalidad de reducir cualquier costo y tiempo implementado en una revisión física o presencial y que se pueda corregir o detectar irregularidades.¹⁶⁷ De esta manera las autoridades fiscales haciendo uso de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación, con base en la información que es resguardada en los servidores del SAT buscan determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Las revisiones electrónicas se inician cuando la autoridad fiscal emite una preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente corrija su situación fiscal y culmina con la emisión de la resolución definitiva en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, en su caso, la

¹⁶⁵ SAT, *Todo lo que tienes que saber sobre revisiones electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/sat/articulos/todo-lo-que-tienes-que-saber-sobre-las-revisiones-electronicas?idiom=es>

¹⁶⁶ PRODECON, *Revisiones Electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/prodecon/articulos/revisiones-electronicas?idiom=es#:~:text=Este%20procedimiento%20consiste%20en%20el,las%20disposiciones%20fiscales%20y%2C%20en>

¹⁶⁷ Flores Fabiola, Flores Daniel, “Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México”, *Vinculategica*, México, núm. .2, año 5, julio- diciembre 2019, p. 1067, http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5_2/A.26%20Uso%20de%20las%20tecnolog%C3%ADas.pdf

autoridad determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas.¹⁶⁸ Dicha determinación se realiza con base en el análisis de “los documentos digitales que obran en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”¹⁶⁹

De lo anterior, se advierte que las revisiones electrónicas son llevadas a cabo con la finalidad de propiciar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de la determinación de irregularidades, utilizando la información que llegue a conocimiento de la autoridad fiscal, a través de la emisión de los CFDI, el envío de la contabilidad electrónica de forma mensual, de lo manifestado en declaraciones, entre otras formas de reunir de la información. La comunicación de toda la información referida se hace a través de medios electrónicos en donde los actos administrativos, así como cualquier clase de solicitud o promoción de los contribuyentes, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

Cabe señalar que derivado de la reforma de 2014, las revisiones electrónicas se encuentran reglamentadas en los artículos 42, fracción IX y en el artículo 53- B, del Código Fiscal de la Federación.

¹⁶⁸ PRODECON, *Revisiones Electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/prodecon/articulos/revisiones-electronicas?idiom=es#:~:text=Este%20procedimiento%20consiste%20en%20el,las%20disposiciones%20fiscales%20y%2C%20en>

¹⁶⁹ Flores Fabiola, Flores Daniel, “Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México”, *Vinculategica*, México, núm. .2, año 5, julio- diciembre 2019, p. 1067, http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5_2/A.26%20Uso%20de%20las%20tecnolog%C3%ADas.pdf

II. SUJETOS FISCALIZADOS A TRAVÉS DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS

Como se ha mencionado con anterioridad las revisiones electrónicas, constituyen un acto administrativo, cuya finalidad es la comprobación fiscal, con el uso de las tecnologías de la información y la comunicación. Este mecanismo de fiscalización, se encuentra establecido en el artículo 42 en su fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, que refiere que las autoridades fiscales podrán “practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”¹⁷⁰

De esta manera, la fiscalización a través de medios electrónicos puede ejercerse a toda aquella persona que sea:

- Contribuyente
- Responsable solidario
- Tercero relacionado

1. Contribuyente

La fiscalización electrónica es practicada a contribuyentes, entendiéndose como “la persona física o jurídica que soporta la carga del impuesto, pero no necesariamente es el obligado al pago del impuesto a la Hacienda Pública.”¹⁷¹ Es decir, es quien cuenta con capacidad económica al tener una fuente de ingresos que da lugar a la generación de impuestos, independientemente de cómo se entregue esa contribución al fisco federal.

¹⁷⁰ CFF, art. 42, fracción IX.

¹⁷¹ ¿Quién es el contribuyente?, <https://www.reviso.com/es/quien-es-el-contribuyente/>

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, establece que “las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”¹⁷² Por lo anterior, un contribuyente es una persona que tiene la obligación de pagar contribuciones y pueden ser:

- Personas físicas
- Personas morales

Un contribuyente persona física es un “ser humano, considerando como ente individual capaz de asumir obligaciones y ser titular de derechos”.¹⁷³ El SAT define a las personas físicas como “el hombre o mujer sujeto de derechos y obligaciones.”¹⁷⁴ De igual manera en su página de internet, establece que una persona física “es un individuo que realiza cualquier actividad económica (vendedor, comerciante, empleado, etc.), tiene obligaciones que cumplir y derechos.”¹⁷⁵ Para tales efectos las disposiciones fiscales clasifican las actividades que realizan las personas físicas en regímenes fiscales.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Título IV, denominado de las Personas Físicas, señala los siguientes regímenes:

- Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado
- Actividades Empresariales y Profesionales
- Régimen Simplificado de Confianza
- Arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de bienes inmuebles

¹⁷² CFF, art. 1

¹⁷³ Quintana, Adriano, “Persona Física, Persona Moral o Jurídica y Personalidad en Materia Mercantil”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, volumen 64, número 262, 2014, p. 621, <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/60372/53262>

¹⁷⁴ SAT, *Glosario Informe de Tributario y de Gestión*, México, 2013, p. 3, http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf

¹⁷⁵ SAT, *Emprendedor conoce los regímenes fiscales de las personas físicas*, México, <https://www.sat.gob.mx/consulta/09788/emprendedor-conoce-los-regimenes-fiscales>

- Enajenación de Bienes
- Adquisición de Bienes
- Intereses
- Obtención de Premios
- Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Personas Morales
- Y de los demás ingresos.

Por lo anterior, se puede decir que una persona o individuo que realiza alguna actividad por la que obtenga ingresos y se encuentre enumerada en las disposiciones fiscales es considerada un contribuyente.

Otra clase de contribuyentes son las personas morales, “se refieren a aquellos entes dotados de personalidad jurídica que suelen designarse como persona colectiva.”¹⁷⁶ El SAT, define a las personas morales como “las entidades reconocidas por ley como sujetos de derechos y obligaciones. Suelen ser creadas por un grupo de personas que se unen con un fin determinado, como las sociedades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles.”¹⁷⁷

De acuerdo con la actividad que realiza la persona moral, la Ley del Impuesto Sobre la Renta las clasifica en los siguientes regímenes fiscales:

- Personas morales del régimen general
- Personas con fines no lucrativos

Las disposiciones fiscales las clasifican para efectos del cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. Sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, realiza consideraciones y establece obligaciones para los siguientes contribuyentes:

- Los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

¹⁷⁶ Quintana, Adriano, “Persona Física, Persona Moral o Jurídica y Personalidad en Materia Mercantil”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, volumen 64, número 262, 2014, p. 621, <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/60372/53262>

¹⁷⁷ SAT, *Glosario Informe de Tributario y de Gestión*, México, 2013, p. 3, http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf

- Personas de regímenes fiscales preferentes y empresas multinacionales.

Es necesario señalar que cada ordenamiento fiscal realiza categorizaciones de las actividades de acuerdo a sus propias disposiciones. Tanto las personas físicas como las morales son sujetos obligados en cada una de ellas dependiendo de la naturaleza de los ingresos, actos o actividades que realicen y, por tanto, son considerados contribuyentes de los impuestos que en las mismas leyes fiscales se señalen.

En suma, un contribuyente es una persona física o moral que tiene la obligación del pago de impuestos, por las acciones que le generan un ingreso, ganancia, o por el valor de los actos o actividades que realice y, por tanto, debe cumplir con las obligaciones fiscales que le correspondan. Ante el incumplimiento de dichas obligaciones, la autoridad tributaria puede ejercer sus facultades de comprobación, pudiendo ser a través de una revisión electrónica.

2. Responsables solidarios

La responsabilidad “es solidaria cuando el acreedor puede reclamar a cualquiera o a todos los responsables, el cumplimiento completo de una obligación o el resarcimiento total de un daño”.¹⁷⁸ En materia fiscal “la responsabilidad solidaria es precisamente ser responsable del pago de contribuciones respecto de un obligado principal.”¹⁷⁹ Existe responsabilidad solidaria, cuando un tercero tiene la obligación de efectuar el entero de los impuestos que le corresponden a un contribuyente o sujeto obligado, quien por su actividad o situación no tiene la obligación de efectuar directamente el entero de dichas contribuciones.

¹⁷⁸ CIJUL, *Responsabilidad Civil Solidaria*, Costa Rica, 2013, p. 4, <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MzcxMw==>

¹⁷⁹ ¿Qué es la responsabilidad solidaria?, <https://www.ruizconsultores.com.mx/responsabilidad-solidaria-en-materia-fiscal/>

El Código Fiscal de la Federación señala quienes son responsables solidarios con los contribuyentes:¹⁸⁰

- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes
- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.
- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.
- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona.
- Los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones.
- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela.
- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes.
- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad.
- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado.

¹⁸⁰ CFF, art. 26.

- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente.
- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados.
- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero.
- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas.
- Los socios, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad.
- Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo.

Un responsable solidario tiene la obligación de llevar a cabo el entero de los impuestos que hubiera retenido por su relación con el sujeto obligado causante del impuesto. Por tal motivo y a efecto de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales que conlleva el ser un responsable solidario, las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación a través de cualquier mecanismo de comprobación fiscal, pudiendo ser también una revisión electrónica.

3. Tercero relacionado

En las actividades cotidianas que realizan los contribuyentes (sea donde capten ingresos o donde generen algún tipo de gastos o deducción) se encuentran inmersos en relaciones con otras personas quienes son esenciales para la actividad

que efectúan, a estas personas se les conoce como terceros relacionados. Como su nombre lo indica, los terceros relacionados “son aquellas personas o empresas que están relacionados con los contribuyentes en virtud de sus actividades u operaciones como, por ejemplo, los clientes, proveedores o empleados del contribuyente.”¹⁸¹

Derivado de la implementación de la facturación electrónica a través de los CFDI, las autoridades fiscales realizan una serie de cruces de información que les permite saber quiénes son los clientes y proveedores de un contribuyente, de esta manera, pueden conocer si quienes emiten facturas o realiza gastos o deducciones están cumpliendo con sus obligaciones fiscales. En caso de que la autoridad fiscal averigüe que quien emite la factura electrónica o CFDI no está cumpliendo con sus obligaciones fiscales, podrá iniciar sus facultades de comprobación, a fin de comprobar los ingresos o deducciones manifestados por un contribuyente. El artículo 69-B primer párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que:

Quando 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 producir, 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.”¹⁸²

El último párrafo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, señala que “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

¹⁸¹ Preguntas y Respuestas Sobre Visita Domiciliaria, <https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/visita-domiciliaria/preguntas-y-respuestas-sobre-visita-domiciliaria/>

¹⁸² CFF, art. 69, primer párrafo.

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.”¹⁸³ De esta manera la autoridad fiscal está facultada para practicar revisiones electrónicas a los terceros relacionados con los contribuyentes; la finalidad de estas revisiones es la comprobación fiscal de las operaciones de ingresos o gastos llevadas a cabo con algún contribuyente, ante el incumplimiento puede conllevar el ejercicio de facultades y la determinación de créditos fiscales.

III. PROCEDIMIENTO Y ALCANCES DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS

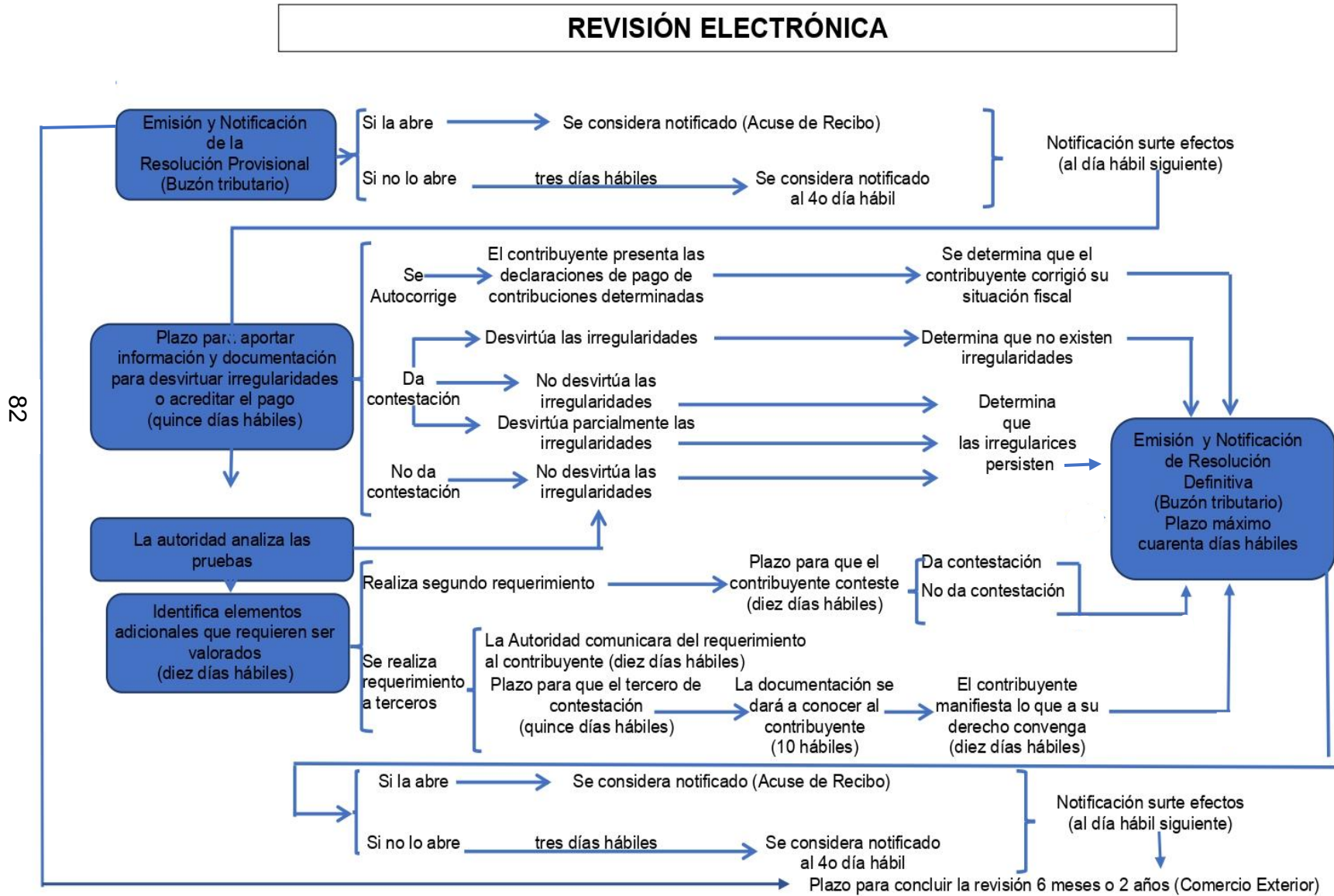
Las revisiones electrónicas son un mecanismo fiscalizador de contribuciones federales con base en la información y documentación que obra en poder de la propia autoridad. El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación señala el procedimiento a realizarse en una revisión electrónica, el cual consta de las siguientes etapas:

- Emisión y notificación de la resolución provisional
- Plazo para aportación de pruebas o autocorrección fiscal
- Análisis de las pruebas presentadas
- La autoridad identifica elementos adicionales
- Emisión y notificación de la resolución definitiva

Los procedimientos y etapas que se realizan en una revisión electrónica se esquematizan como a continuación se indica:

¹⁸³ CFF art. 69, último párrafo.

Diagrama 1.- Procedimiento de la Revisión Electrónica



1. Emisión y notificación de la resolución provisional

La revisión electrónica se inicia con la notificación de la resolución provisional, a través de la cual, con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales dan a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades. En su caso, la resolución provisional puede acompañarse de un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.¹⁸⁴ El SAT, en su página de internet establece que se inicia la fiscalización electrónica con la notificación de “una resolución provisional acompañada de una preliquidación en la que se da a conocer una irregularidad específica que implica un impuesto a cargo del contribuyente y que tendrá la opción de aclarar, desvirtuar parcialmente, pagar por autocorrección, o bien, la autoridad emite la resolución definitiva.”¹⁸⁵

Por tanto, la autoridad fiscal emite un acto administrativo que es enviado de manera digital a través del buzón tributario. Para acceder a las notificaciones electrónicas, se requiere que el contribuyente compruebe su identidad a través de la firma electrónica, conocida actualmente como *e.firma*. Por otra parte, la autoridad competente también firma la resolución provisional, del oficio de preliquidación, así como de las constancias de notificación que se generaran, a través de la *e.firma*.

Cuando es emitido un acto administrativo por medios electrónicos, la autoridad fiscal envía un mensaje de aviso a través de los medios de contacto dados a conocer por el propio contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, donde se le informa que tiene un acto administrativo pendiente de notificación. Como se advierte, dicha notificación es realizada a través del buzón tributario. El

¹⁸⁴ CFF, art. 53-B fracción I.

¹⁸⁵ SAT, *Fiscalización Electrónica*, México, <https://www.sat.gob.mx/tramites/94609/fiscalizacion-electronica#:~:text=Es%20una%20resolucion%20provisional%20acomapa%C3%B1ada,autoridad%20emite%20la%20resoluci%C3%B3n%20definitiva>.

contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, cuenta con un plazo de tres días hábiles para abrir el documento.¹⁸⁶ Enviada la notificación de la resolución provisional, puede ocurrir lo siguiente:

- Si abre la notificación en el buzón tributario dentro de los tres días hábiles, se genera el acuse de recibido electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar y, por tanto, se tiene por realizada la notificación.¹⁸⁷
- No abre la notificación en el buzón tributario dentro del plazo de los tres días hábiles, la notificación electrónica se tiene por realizada al cuarto día¹⁸⁸ y surte efectos el quinto día hábil.

De esta manera, cuando se abre el archivo que contiene la notificación hecha en el buzón tributario, o bien, transcurre el plazo para ello, la notificación se tiene por realizada y surte sus efectos al día hábil siguiente en que fue hecha,¹⁸⁹ por tanto, se tiene por notificado el acto donde se da a conocer el oficio que contiene la resolución provisional y la preliquidación, de esta manera “el acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada”¹⁹⁰ mediante el buzón electrónico. En el buzón tributario se encuentran los archivos que contienen el aviso enviado al correo electrónico, la constancia de la notificación y el oficio que contiene el acto.

Como se advierte, con lo mencionado es posible cumplir los requisitos señalados para los actos de molestia y los actos administrativos en las revisiones electrónicas y los requisitos para considerar respetado el principio de seguridad jurídica.

Cabe señalar que cuando se hace referencia a plazos establecidos en días, son considerados los días hábiles, es decir, no se cuentan los sábados, los

¹⁸⁶ CFF, art. 17-K, segundo párrafo.

¹⁸⁷ CFF, art. 134, fracción I, cuarto párrafo.

¹⁸⁸ CFF, art. 134, fracción I, octavo párrafo.

¹⁸⁹ CFF, art. 135, primer párrafo.

¹⁹⁰ LFPA, art. 9.

domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre,¹⁹¹ así como “los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales”.¹⁹²

2. Plazo para aportación de pruebas o autocorrección fiscal

Una vez realizada la notificación de la resolución provisional, el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado tiene un plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución provisional, para autocorregir su situación fiscal, o bien, presentar pruebas que le permitan desvirtuar las irregularidades consignadas en la resolución provisional.

La autocorrección implica que el contribuyente auditado acepta las irregularidades señaladas en la resolución provisional y realiza el pago de los impuestos omitidos y de sus accesorios en los términos contenidos en el oficio de preliquidación. En tal caso, goza del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.¹⁹³ Ello representa un beneficio para el contribuyente ya que generalmente cuando se ejercen facultades de comprobación, las multas impuestas son del 55% sobre contribuciones omitidas¹⁹⁴.

En cuanto a la aportación de pruebas, una vez que la notificación de la resolución provisional surte efectos, el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, durante los quince días hábiles posteriores, puede aportar la documentación e información necesaria para desvirtuar los hechos u omisiones

¹⁹¹ CFF, art. 12, primer párrafo.

¹⁹² CFF, art. 12, segundo párrafo.

¹⁹³ CFF, art. 53-B, fracción II segundo párrafo.

¹⁹⁴ CFF, art. 76.

consignados en la liquidación provisional.¹⁹⁵ Se puede realizar la entrega de información y documentación referida, en una o más ocasiones, pero dentro del plazo establecido.

Si el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado no aporta pruebas, en el plazo correspondiente, se tiene por perdido su derecho de hacerlo.¹⁹⁶

3. Análisis de las pruebas presentadas

Una vez que transcurre el plazo de quince días hábiles para que el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, manifieste lo que a su derecho convenga sobre las irregularidades manifestadas en la resolución provisional, la autoridad cuenta con un plazo de diez días hábiles para proceder, dependiendo si el contribuyente se autocorrigió o desvirtuó total o parcialmente las irregularidades.

Cuando el contribuyente autocorrigió su situación fiscal, debe exhibir el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación.¹⁹⁷ La autoridad valora y comprueba que el contribuyente corrigió en su totalidad la irregularidad por la cual se le ejercieron facultades de comprobación y procede a emitir y notificar la resolución establecida en el artículo 53-B, fracción IV, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Si el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado no aporta información y documentación en el plazo correspondiente para desvirtuar los hechos u omisiones contenidos en la resolución provisional, se tiene por perdido su derecho a realizarlo.¹⁹⁸ Por lo anterior, la autoridad fiscal valora la información y documentación que tiene en su poder, sobre los hechos manifestados en la

¹⁹⁵ CFF, art. 53-B, fracción II, primer párrafo.

¹⁹⁶ CFF, art. 53-B, antepenúltimo párrafo.

¹⁹⁷ CFF, art. 53-B, fracción II, segundo párrafo.

¹⁹⁸ CFF, art. 53-B, antepenúltimo párrafo.

resolución provisional y procede a elaborar y notificar la resolución definitiva señalada en el artículo 53-B fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, si el contribuyente responsable solidario o tercero relacionado presenta información y documentación que desvirtúa las irregularidades dentro del plazo establecido de quince días hábiles y a juicio de la autoridad se demuestre que el contribuyente cumplió con las obligaciones fiscales que le fueron requeridas en la resolución provisional, la autoridad tiene por desvirtuadas las irregularidades en su totalidad e informa al contribuyente que desvirtúa los hechos analizados y por tanto la revisión electrónica se da por concluida.¹⁹⁹ Pero si sólo se desvirtúan parcialmente las irregularidades, las autoridades fiscales deben dar a conocer al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, por medio del buzón tributario, los hechos u omisiones que permanecen, es decir, las irregularidades que no fueron desvirtuados.

Así, el artículo 42, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales “deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos diez días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.”²⁰⁰

El contribuyente o su representante legal, debe presentarse previa identificación que acredite su personalidad, ante las oficinas de la autoridad, en la hora y fecha que le citaron, con el objeto de que se le informen las irregularidades determinadas, derivados de la revisión electrónica, por las cuales pudiera estar incumpliendo el pago de contribuciones. Transcurrido el plazo de diez días hábiles y si se da el caso de que el contribuyente no se presente a la cita, o bien, no

¹⁹⁹ CFF, art. 53-B, fracción IV, inciso a.

²⁰⁰ CFF, art. 42, antepenúltimo párrafo.

manifiesta su intención de autocorregirse, la autoridad fiscal procederá a elaborar la resolución definitiva señalando la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto.²⁰¹

Una vez garantizado el derecho de audiencia del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, se procederá a emitir y notificar la resolución definitiva, señalada en el artículo 53-B, fracción IV, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

4. La autoridad identifica elementos adicionales

Después de que la autoridad fiscal realiza la valoración de las pruebas ofrecidas por el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, debe determinar si existen elementos adicionales que requieran ser valorados y puede actuar conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:²⁰²

A) Emisión de un segundo requerimiento de información y documentación

Si la autoridad fiscal durante o transcurrido del plazo de los diez días hábiles para efectuar la valoración de la información y documentación proporcionada por el contribuyente, identifica elementos adicionales que deban ser verificados²⁰³ puede emitir un segundo requerimiento, a efecto de llevar a cabo la valoración y la comprobación de las obligaciones fiscales. En este segundo requerimiento, la autoridad únicamente puede requerir información y documentación relacionada con las irregularidades que están revisando, a consecuencia de la información y documentación que aportó el contribuyente en su primer requerimiento. Dicho

²⁰¹ CFF, art. 42, penúltimo párrafo.

²⁰² CFF, art. 53-B, fracción III, primer párrafo.

²⁰³ *Idem*.

requerimiento debe ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de su notificación.²⁰⁴

El segundo requerimiento de información y documentación debe ser dado a conocer y notificado al contribuyente a través del buzón tributario, cumpliendo con los procedimientos legales para su notificación. El plazo de diez días hábiles proporcionados para la atención del segundo requerimiento, se computa a partir de que haya surtido efectos la notificación del mismo, atendiendo lo ya señalado del artículo 135 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, si el contribuyente no atiende este segundo requerimiento, o bien, da una atención parcial del mismo, la autoridad puede imponerle una sanción, como lo prevé el artículo 85, fracción I del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 86 fracción I del citado Código.

Si dentro del plazo de diez días hábiles para la atención del segundo requerimiento el contribuyente logra desvirtuar las irregularidades, la autoridad emite y notifica la resolución definitiva, conforme a lo establecido en el artículo 53-B fracción IV, de Código Fiscal de la Federación, de otra manera se deberá proceder a informar sobre las irregularidades,²⁰⁵ para brindarle la garantía de audiencia al contribuyente y posteriormente emitir y notificar la resolución definitiva como ha sido mencionado con anterioridad.²⁰⁶

B) Emisión de una solicitud de información y documentación a un tercero

Cuando a juicio de la autoridad fiscal encuentre elementos adicionales que requieran ser verificados, derivado de la valoración a la información y documentación proporcionada por el contribuyente, durante el plazo establecido para ello y si lo considera necesario puede solicitar, a través de buzón tributario,

²⁰⁴ CFF, art. 53-B, fracción III, inciso a.

²⁰⁵ CFF, art. 42, antepenúltimo párrafo.

²⁰⁶ CFF, art. 42, penúltimo párrafo.

información y documentación de un tercero.²⁰⁷ Sin embargo, si el tercero no cuenta con la activación del buzón tributario, dicho requerimiento se realiza a través de una revisión de gabinete, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Tal situación debe notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información,²⁰⁸ mediante una notificación a través del buzón tributario.

El artículo 53-B, fracción III, inciso b, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala que “el tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento,”²⁰⁹ sin embargo, respecto al plazo de atención por parte del tercero, el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que “para los efectos del artículo 53-B, primer párrafo, fracción III, inciso b) del Código, cuando en una revisión electrónica las Autoridades Fiscales soliciten información y documentación a un tercero, éste deberá proporcionar lo solicitado dentro del plazo de quince días siguientes, contados a partir de aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento.”²¹⁰ Por tanto, y dado que el plazo establecido en el reglamento es mayor y por ello más beneficioso para el tercero, debemos entender que el tercero tiene un plazo de 15 días.

En caso de que el tercero no proporcione la información y documentación requerida, debe ser infraccionado y sancionado conforme a lo establecido por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 86, fracción I, del mismo ordenamiento legal. Sin embargo, si el tercero aporta la información y documentación requerida, la misma debe darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado²¹¹, y el contribuyente tendrá un plazo de diez días contados a partir de que

²⁰⁷ CFF, art. 53-B, fracción III, inciso a, primer párrafo.

²⁰⁸ *Idem.*

²⁰⁹ CFF art. 53-B, fracción III, inciso a, segundo párrafo.

²¹⁰ RCFF, art. 61 primer párrafo.

²¹¹ CFF, art. 53-B, fracción III, inciso a, segundo párrafo.

le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.²¹²

Cuando el tercero aporte información o documentación que requiera darse a conocer al contribuyente, la Autoridad Fiscal le debe notificar a través del buzón tributario, dentro del plazo de cuatro días contado a partir de aquél en que el tercero aportó dicha información o documentación; el contribuyente cuenta con un plazo de cuatro días contados a partir de aquél en que surta efectos la notificación para que manifieste lo que a su derecho convenga.”²¹³

Cabe señalar que las autoridades fiscales pueden requerir a uno o más terceros, así como realizar una segunda o varias solicitudes de información y documentación; en cada caso, la información obtenida debe ser dada a conocer al contribuyente auditado, como se ha mencionado con anterioridad.

En caso de persistir las irregularidades, o algunas de ellas, se debe informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos diez días hábiles previos a la resolución definitiva, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado,²¹⁴ a fin de garantizar el derecho de audiencia del contribuyente, para que después la autoridad emita la resolución definitiva que corresponda.²¹⁵

5. Emisión y notificación de la resolución definitiva

Una vez que la autoridad fiscal realizó la valoración de la información que obra en su poder, así como la manifestada por el contribuyente, o bien, por un tercero cuenta con un plazo máximo de cuarenta días para emitir y notificar la resolución con base

²¹² *Idem.*

²¹³ RCFF, art. 61 segundo párrafo.

²¹⁴ CFF, art. 42, antepenúltimo párrafo.

²¹⁵ CFF, art. 42, penúltimo párrafo y art. 53-B, fracción IV.

en la información y documentación con que se cuente en el expediente.²¹⁶ Dicha resolución puede comunicar una conclusión por autocorrección, una conclusión sin observaciones o determinar un crédito fiscal. La conclusión de la revisión electrónica termina con la emisión de una liquidación definitiva, que se notificará y presentará en documentos digitales a través del buzón tributario,²¹⁷ debiendo cuidar los plazos establecidos en la propia legislación.

6. Plazo para la conclusión de la revisión electrónica

Como es el caso de todo ejercicio de facultades por parte de autoridad, ésta cuenta con “un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente,”²¹⁸ con lo que se dará por concluida la revisión electrónica, el cual es computado de manera diversa, dependiendo los procedimientos que se realicen durante la misma, de acuerdo a lo siguiente:

A) Cómputo de plazo cuando se efectúa sólo un requerimiento

Cuando en la revisión electrónica la autoridad solo notifique el primer requerimiento que contenga la resolución provisional y se den los siguientes supuestos: que el contribuyente haya optado por la autocorrección, no haya proporcionado información, o bien, si el contribuyente proporciona información, pero la autoridad fiscal no encuentra hechos distintos y, por tanto no emite un segundo requerimiento y tampoco una compulsión, el plazo de los cuarenta días hábiles, mencionado con anterioridad en el que debe emitir y notificar la resolución definitiva, se contará a partir del día siguiente a aquel en que terminó el plazo inicial de quince días hábiles,

²¹⁶ CFF, art. 53-B, fracción IV, primer párrafo.

²¹⁷ CFF, art. 53-B, penúltimo párrafo.

²¹⁸ CFF, art. 53-B, fracción IV, primer párrafo.

proporcionado al contribuyente para dar contestación al primer requerimiento, formulado con la resolución provisional.²¹⁹

B) Cómputo de plazo cuando se efectúa un segundo requerimiento

Cuando derivado de la revisión de la información y documentación presentada por el contribuyente y la autoridad determine efectuarle un segundo requerimiento, el cómputo del plazo para la emisión y notificación de la resolución definitiva, iniciará a partir del día hábil siguiente a aquel en que haya vencido el plazo de diez días hábiles señalado para dar contestación, o bien, a partir del día hábil siguiente a aquel en que haya proporcionado la información respecto del requerimiento realizado, en caso de que el contribuyente no dé contestación al segundo requerimiento y concluyan los diez días hábiles señalados, el cómputo del plazo de los cuarenta días hábiles dará inicio a partir del día hábil siguiente a aquel en que venció dicho plazo.²²⁰

C) Cómputo de plazo cuando se efectúa un requerimiento a un tercero

Tratándose de que la autoridad fiscal determine emitir oficio de requerimiento de información y documentación a un tercero durante la revisión, el plazo de cuarenta días hábiles para emitir y notificar una resolución definitiva, se computará a partir de que haya vencido el plazo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información proporcionada por el tercero,²²¹ o cuando venza el plazo para dar contestación, por lo que, el cómputo de los cuarenta días hábiles dará inicio a partir del día hábil siguiente a aquel en que venció dicho plazo.

Cabe señalar que las autoridades fiscales deben concluir una revisión electrónica dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la

²¹⁹ CFF, art. 53-B, fracción IV, inciso a.

²²⁰ CFF, art. 53-B, fracción IV, inciso b.

²²¹ CFF, art. 53-B, fracción IV, inciso c.

notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo es de dos años cuando se haya solicitado una compulsa a nivel internacional²²², sin embargo, el plazo puede ser suspendido en los siguientes casos: ²²³

- Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o no se localice.
- Por impedimento de la autoridad por caso fortuito o fuerza mayor.
- Cuando la autoridad solicite la opinión favorable del órgano colegiado del SAT, para determinar que los actos jurídicos que realiza el contribuyente que carecen de una razón de negocios y que generan un beneficio fiscal,²²⁴ la cual no podrá exceder de dos meses.

7. Acuerdos Conclusivos

Durante el desarrollo de la revisión puede darse un Acuerdo Conclusivo, que es un medio alternativo de solución de controversias mediante el cual el contribuyente aclara, de manera definitiva y sin necesidad de acudir a tribunales, las observaciones realizadas a su contabilidad durante la auditoría o revisión fiscal. El acuerdo conclusivo se solicita mediante escrito que presenta el contribuyente revisado, ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).

El artículo 69-C, del Código Fiscal de la Federación, refiere que “cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo

²²² CFF, art. 53-B, último párrafo.

²²³ CFF, art. 46-A.

²²⁴ CFF, art. 5-A.

con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.”²²⁵ Por su parte el artículo 71, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala que “los contribuyentes podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo antes del levantamiento de la última acta parcial u oficio de observaciones, o antes de la resolución provisional (*sic*) a que se refiere el artículo 53-B del Código, siempre que la Autoridad Fiscal, previo a la emisión de dicha acta, oficio o resolución, haga constar la calificación correspondiente en actas parciales, oficios o notificaciones emitidos para tales efectos”.²²⁶

En el caso de los acuerdos conclusivos, la PRODECON participa en la revisión electrónica como “un tercero de carácter público ante el cual comparecen las partes para que sirva de fedatario en el arreglo de sus diferencias; más bien, tiene el encargo de estar dentro del procedimiento buscando que las partes lleguen a la emisión consensuada del Acuerdo Conclusivo.”²²⁷ Además, puede convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.²²⁸

Cuando un contribuyente se encuentre en un acuerdo conclusivo, el plazo de los cuarenta días hábiles para la emisión de la resolución definitiva, se suspende. Dicha suspensión tiene lugar a partir de que el contribuyente presenta ante la PRODECON la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la

²²⁵ CFF, art. 69-C, primer párrafo.

²²⁶ RCFF, art. 71.

²²⁷ PRODECON, “Acuerdos Conclusivos”, *Solución Anticipada de los Procedimientos de Fiscalización*, México, enero 2014, p. 38, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/acuerdos-20012014.pdf>

²²⁸ CFF, art. 69-E, segundo párrafo.

autoridad revisora la conclusión del procedimiento,²²⁹ cabe señalar que el contribuyente debe manifestar en la solicitud correspondiente, su conformidad con la suspensión del citado plazo.²³⁰

Cuando el contribuyente se adhiera a un acuerdo conclusivo y corrija su situación fiscal a través del mismo, la autoridad fiscal debe seguir el procedimiento de la autocorrección señalada con anterioridad.

IV. REVISIÓN ELECTRÓNICA Y SEGURIDAD JURÍDICA

La revisión electrónica es un mecanismo de comprobación fiscal que se implementa al Código Fiscal de la Federación en el ejercicio de 2014, ya que con ella se busca “incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad.”²³¹ Por tanto, son llevadas a cabo con la finalidad de propiciar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de la determinación de irregularidades u omisiones, utilizando la información que llegue a conocimiento de la autoridad fiscal, cuya comunicación será a través de medios electrónicos, donde los actos administrativos, así como cualquier clase de solicitud o promoción de los contribuyentes, se notificarán y presentaran en documentos digitales a través del buzón tributario, como se mencionó anteriormente.

La revisión electrónica es un acto administrativo, con el cual se pretende fiscalizar el cumplimiento de obligaciones tributarias haciendo uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, “surge de la necesidad de otorgar mayor seguridad jurídica al pagador del impuesto toda vez que la autoridad fiscal

²²⁹ CFF, art. 69-F.

²³⁰ RCFF, art. 72.

²³¹ PRODECON, “Revisión Electrónica”, *Documento – Investigación*, México, 2013, p. 2, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/revision-electronica/files/basic-html/page1.html>

tendrá la obligación de informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo el caso de las personas morales.”²³²

Al ser un acto administrativo, debe cumplir con todos los requisitos, que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las leyes reglamentarias y las disposiciones fiscales para su emisión y desarrollo, así como en todo momento debe garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos humanos. En el desarrollo de una revisión electrónica se debe garantizar el derecho a la seguridad jurídica, por lo que se deben salvaguardar los principios de legalidad y de certeza jurídica al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, ya que “un acto de autoridad siempre debe sujetarse a una serie de condiciones, requisitos y elementos que constituyen las garantías de seguridad jurídica, para que la autoridad pueda afectar válidamente la esfera jurídica de una persona.”²³³

²³² *Idem.*

²³³ *Anuario Jurídico*, TXII, México, IJ-UNAM, 1985, p.360.

Diagrama 2. Promulgación y reformas del artículo 53-B del CFF

REVISIÓN ELECTRÓNICA

8 SEP 2013

El Poder Ejecutivo de la Federación presentó la exposición de motivos de la iniciativa de reforma fiscal.

- Hacer eficiente el cobro de contribuciones.
- Poner en práctica un sistema tributario sencillo e integral.
- Utilizar las tecnologías de información y comunicación.

09 DIC 2013

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF.

- Se adiciona el artículo 53-B del CFF.
- Los hechos u omisiones conocidos de documentación que obre en poder de la autoridad se darán a conocer a través de una resolución provisional, la cual podrá ser acompañada de un oficio de preliquidación.
- La autoridad fiscal contaba con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución.
- El plazo de cuarenta días se suspende al requerir información adicional o de un tercero.
- La resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades se harán efectivas mediante el PAE.

18 NOV 2015

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales (LISR, LIEPS, CFF, LFPRH).

- La resolución provisional, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando se sugiera el pago de algún crédito fiscal. (Se reforma f. I, p.1).
- El oficio de preliquidación se considerará definitivo en los siguientes supuestos:
 - El contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal.
 - Cuando no logre desvirtuar los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional. (Se adiciona p. 2 de la f. I).
- Si el contribuyente acepta los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación podrá optar por corregir su situación fiscal. (Se reforma f.II, p. 2)
- La resolución provisional y el oficio de preliquidación que se haya acompañado, se volverán definitivos y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el PAE. (Se reforma p. 2 o siguiente a la f. IV)

OCT 2016

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

- La preliquidación constituye una propuesta de pago, no así un requerimiento de pago cuya inobservancia dé lugar a su ejecución inmediata.
- Se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones.
- No se da la oportunidad de ofrecer en el recurso de revocación los medios de prueba para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

30 NOV 2016

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales (LISR, LIVA, CFF, LFISAN).

- Se elimina la mención que el oficio de preliquidación se consideraría definitivo. (Se deroga 2 p. f. I)
- Se señalan de forma específica el inicio del cómputo del plazo de diez días señalados para analizar la información proporcionada por el contribuyente.
- Se elimina el señalamiento de la suspensión del plazo de cuarenta días, cuando era llevado a cabo un segundo requerimiento o a un tercero. (Se reforma la f. II).
- Se señala de forma específica a partir de cuando comienza el cómputo de los cuarenta días de plazo, dependiendo tres supuestos distintos:
 - Cuando haya vencido el plazo de quince días para que el contribuyente conteste el primer requerimiento y ya no se identifican elementos adicionales que se deban verificar.
 - Cuando se realice un segundo requerimiento de información adicional al contribuyente.
 - Cuando se requiera información a tercero.
- Se deroga la mención que las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el PAE. (Se deroga p.2)
- Se establece como plazo máximo seis meses, para concluir la revisión electrónica, excepto tratándose de revisiones en materia de comercio exterior cuyo plazo no podrá exceder de dos años y se establecen fundamentos de suspensión del plazo para su conclusión. (Se adiciona último párrafo)

08 DIC 2020

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales (LISR, LIVA y CFF).

Se estableció que el plazo para la conclusión de la revisión electrónica en materia de comercio exterior, no podrá exceder de dos años, en aquellos casos en que se haya solicitado una compulsión internacional. (Se reforma último párrafo).

La revisión electrónica se reguló por primera vez, en el ejercicio de 2014, desde entonces se ha reformado en algunas ocasiones, para que el procedimiento de la misma dote de seguridad jurídica a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados, a quienes se les fiscalice a través de esta clase de revisiones.

El artículo 53-B, adicionado al Código Fiscal de la Federación fue impugnado mediante diversos juicios de amparo. Dentro de los aspectos vulnerados, se alegó principalmente que el contribuyente no tenía certeza jurídica desde el inicio de las facultades de comprobación,²³⁴ pues la revisión es iniciada con una resolución provisional determinada con base en información que tiene en su poder la autoridad, es decir, no requería al contribuyente la información y documentación para llevar a cabo la revisión.

Por lo mismo, se alegó que la manera en que la autoridad se allegaba de información para emitir la resolución provisional no daba certeza al contribuyente revisado, pues en otra clase de revisiones determinantes de créditos fiscales como lo son las revisiones de gabinete o visita domiciliaria, la información y documentación para efectos de llevar a cabo la revisión es requerida al contribuyente, y con base en dicha información proporcionada por el contribuyente, la autoridad determina los hechos u omisiones. En el caso de una revisión electrónica no se le requiere información al contribuyente, puesto que las irregularidades que se dan a conocer, han sido obtenidas y determinadas de información que obra en poder de la autoridad, la cual puede ser del propio contribuyente, de algún tercero o de alguna Institución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió al respecto, que “al facultar a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes

²³⁴ Puga, Pablo, “Revisiones Electrónicas, Evolución Jurídica y Realidad Actual”, *Fisco actualidades*, núm. 37, enero de 2017, p. 6, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_37.pdf

que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no viola el derecho a la seguridad jurídica.”²³⁵ De igual manera señaló que:

Tratándose de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder, ya que ello se realiza mediante el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos que permiten, mediante el cruce de información, identificar los hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente corrija su situación fiscal.²³⁶

Otro aspecto impugnado fue lo relativo a las notificaciones electrónicas, las cuales se llevan a cabo a través del buzón tributario. Respecto a esta clase de notificación se formularon amparos argumentando que la misma, violentaba la seguridad jurídica del contribuyente revisado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Segunda Sala, señaló que:

Todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, no viola el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar de lo que

²³⁵Tesis 2a. LXXIV/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, p. 1302.

²³⁶ Jurisprudencia 2a./J. 150/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 724.

se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva.²³⁷

Sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en dicha tesis no mencionó lo relativo a las notificaciones electrónicas que no son abiertas dentro de los tres días posteriores a su envío. Estas notificaciones no son firmadas y autenticadas por el contribuyente, pero se tienen por notificadas al cuarto día hábil en el que se envió el aviso a los medios de contacto. De esta manera, aun cuando el contribuyente revisado no realice la apertura de la notificación que se hizo llegar a su buzón tributario, se genera de manera automática al cuarto día hábil el acuse de notificación. Con ello, se hace del conocimiento del contribuyente que la notificación ha quedado debidamente realizada al cuarto día, y que la misma surtirá los efectos correspondientes al quinto día, a pesar de que no haya existido una autenticación del contribuyente mediante la *e.firma*.

Hoy en día, tener habilitado el buzón tributario es una obligación en todos los contribuyentes, con excepción de los mencionados con anterioridad en el presente capítulo de este trabajo, así también es una obligación revisar el mismo, dentro de los tres días posteriores a recibir un aviso en los medios de contacto. Por lo mismo, es necesario tener registrados cuando menos dos medios de contacto, siendo éstos un correo electrónico y un número celular, para así tener comunicación constante con el SAT.

Cabe señalar que es una facultad del propio contribuyente elegir los dos medios de contacto que dará de alta, sin embargo, para ser aceptados como tal, requieren de una confirmación de la autoridad mediante un correo electrónico o mensaje de texto que llega a los propios medios. De esta manera cuando llega un aviso de que hay una notificación pendiente en el buzón tributario, se da certeza jurídica al contribuyente, toda vez que fue el propio contribuyente quién habilita su buzón tributario y da a conocer los medios de contacto a la autoridad.

²³⁷Tesis 2a./J. 159/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 722.

Aunado a lo anterior y atendiendo lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, prevé que la notificación a través del buzón tributario de los actos susceptibles de impugnarse, no viola los derechos a la seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia.²³⁸

También se promovieron amparos por el hecho de que la preliquidación daba lugar a la ejecución inmediata en caso de que el contribuyente no se pusiera al corriente en sus obligaciones fiscales o cuando el contribuyente no aportara pruebas ni manifestara lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos al efecto. Ello, se argumentó en amparos, transgredía el derecho de audiencia.²³⁹ Es de notar que el procedimiento establecido hasta antes de las reformas de 2017, señalaban que las cantidades referidas en el oficio de resolución provisional se volvían definitivas y se podían hacer efectivas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución. En efecto, en el texto del original del artículo 53-B, segundo párrafo de la fracción IV del Código Fiscal de la Federación de 2014, establecía que: “En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”²⁴⁰

El texto arriba transcrito fue reformado en noviembre de 2015, para quedar como sigue:

²³⁸ *Ídem.*

²³⁹ Puga, Pablo, “Revisiones Electrónicas, Evolución Jurídica y Realidad Actual”, *Fisco actualidades*, núm. 37, enero de 2017, p. 6, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_37.pdf

²⁴⁰ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de diciembre de 2013, p. 83.

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional y, en su caso, el oficio de preliquidación que se haya acompañado, se volverán definitivos y las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.²⁴¹

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció al respecto al segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, vigente en los ejercicios de 2014, 2015 y 2016, manifestando que “corresponde a los contribuyentes determinar el monto de las contribuciones a su cargo, razón por la cual, debe otorgárseles la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.”²⁴² Así también prevaleció con carácter de jurisprudencia que:

Cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos al efecto, transgrede el derecho de audiencia reconocido por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la preliquidación constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente decida ponerse al corriente en sus obligaciones fiscales, no así un requerimiento de pago cuya inobservancia dé lugar a su ejecución inmediata, a más de que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones sin antes darle la oportunidad de ofrecer en el recurso de

²⁴¹ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, *Diario Oficial de la Federación*, 18 de noviembre de 2015.

²⁴² Tesis 2a. LXXIX/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, p. 1309.

revocación los medios de prueba que, por cualquier circunstancia, no exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.²⁴³

A partir de 2017, el texto del artículo 53-B, el párrafo segundo de la fracción IV, del Código Fiscal de la Federación fue reformado nuevamente, eliminando la manifestación de que las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El texto eliminado del segundo de la fracción IV del artículo 53-B señalaba: “En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”²⁴⁴

Con tal reforma efectuada en 2017, se subsanó el problema de la trasgresión al derecho de audiencia que refería dicho precepto.

Puga advierte que el derecho de audiencia concedido de quince días hábiles en la revisión electrónica, se diferencia de “otras facultades de comprobación como las revisiones de gabinete o visitas domiciliarias en las que los plazos para desvirtuar las observaciones derivadas de la revisión son más amplios (20 días, ampliables a 35 cuando abarcan más de un ejercicio)”²⁴⁵ y que este plazo en dichas revisiones es posterior a la notificación del oficio de observaciones o de la última acta parcial. Así también que el plazo de 10 días señalado en el artículo 42 antepenúltimo párrafo, sobre el derecho que tienen los contribuyentes revisados para acudir a las oficinas para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado

²⁴³ Jurisprudencia 2a./J. 157/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 725.

²⁴⁴ CFF, 2014, art. 53- B, antepenúltimo párrafo.

²⁴⁵ Puga, Pablo, “Revisiones Electrónicas, Evolución Jurídica y Realidad Actual”, *Fisco actualidades*, núm. 37, enero de 2017, p. 14, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_37.pdf

y manifestar lo que a su derecho convenga, en una revisión electrónica son 10 días antes a la emisión y notificación de la resolución definitiva, mientras que en las otras revisiones determinantes de créditos fiscales, como la revisión de gabinete o la visita domiciliaria es previo a que les notifiquen la última acta parcial en el caso de visitas o el oficio de observaciones en el caso de revisiones de gabinete, por lo mismo esas revisiones electrónicas cuentan con más momentos en los que pueden ejercer el derecho de audiencia sobre las irregularidades encontradas durante la revisión.

Con lo señalado, vemos que sí está presente el derecho de audiencia en la revisión electrónica al igual que en otros tipos de facultades de comprobación que determinan créditos fiscales. Pero, en el caso de las revisiones electrónicas, el derecho de audiencia es otorgado en diferentes momentos y en tiempos más cortos, lo anterior pues el plazo máximo para una revisión de gabinete o visita domiciliaria es de doce meses, mientras que en la revisión electrónica es de seis meses, salvo en los casos de materia de comercio exterior que es de dos años cuando es llevada a cabo una compulsión internacional.

También, antes de la reforma realizada en 2017, se consideraba “que había incertidumbre jurídica en cuanto a la fecha de conclusión de la revisión electrónica,”²⁴⁶ lo anterior pues el texto del precepto mencionado no refería claramente a partir de cuándo se realizaba el cómputo de los cuarenta días hábiles para la conclusión de la revisión electrónica. Así, respecto de los ejercicios de 2014, 2015 y 2016, el artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, en la fracción IV, primer párrafo vigente establecía que: “En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a

²⁴⁶ Puga, Pablo, “Revisiones Electrónicas, Evolución Jurídica y Realidad Actual”, *Fisco actualidades*, núm. 37, enero de 2017, p. 14, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_37.pdf

partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.”²⁴⁷

El plazo de los cuarenta días para concluir la revisión no era claro, pues establecía un plazo que debería ser considerado a partir del desahogo de las pruebas, sin embargo, en el texto del propio artículo se describían diferentes circunstancias o supuestos y por tanto debían considerarse diferentes tiempos y momentos.

Para el ejercicio de 2017 se realizan reformas al artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que incluyeron tres supuestos distintos para el cómputo del plazo de los cuarenta días para emitir y notificar la resolución definitiva, manteniendo la manifestación que la revisión no podrá exceder de seis meses o de dos años tratándose de revisiones en materia de comercio exterior cuando se realice una compulsión internacional, de esta manera se daba certeza al contribuyente revisado de la fecha de término de la revisión electrónica.

Cuadro 5. Comparativo de los principales cambios legislativos en la regulación del procedimiento de la Revisión Electrónica

2014	2015	2016	Texto actual
Inicio de la revisión electrónica			
Resolución Provisional.	Resolución Provisional con oficio de preliquidación cuando tenga crédito fiscal.	Resolución Provisional con oficio de preliquidación cuando tenga crédito fiscal.	Resolución Provisional con oficio de preliquidación cuando tenga crédito fiscal.
Plazo para desvirtuar irregularidades			
15 días siguientes a la notificación.	15 días siguientes a la notificación.	15 días siguientes a la notificación.	15 días siguientes a la notificación.
Opción de corregir situación fiscal			
Omisión de contribuciones contenidos en la resolución provisional.	Omisión de contribuciones contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación.	Omisión de contribuciones contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación.	Omisión de contribuciones contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación.

²⁴⁷ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de diciembre de 2013, p. 82.

2014	2015	2016	Texto actual
Plazo para segundo requerimiento o a terceros			
10 días, siguientes a que la autoridad tenga las pruebas.	10 días siguientes a que la autoridad tenga las pruebas.	10 días una vez que venza el plazo de 15 días establecido para desvirtuar las irregularidades.	10 días una vez que venza el plazo de 15 días establecido para desvirtuar las irregularidades.
Plazo para contestar segundo requerimiento			
10 días a partir de la notificación.	10 días a partir de la notificación.	10 días a partir de la notificación.	10 días a partir de la notificación.
Suspensión del plazo de cuarenta días derivado de segundo requerimiento			
Sí se suspende.	Sí se suspende.	No se señala.	No se señala.
Plazo para que conteste el tercero			
No se señala	No se señala	10 días siguientes a la notificación.	10 días siguientes a la notificación.
Suspensión de plazo derivado de un requerimiento a un tercero			
Sí se suspende, no puede exceder de seis meses excepto tratándose de comercio exterior.	Sí se suspende, no puede exceder de seis meses excepto tratándose de comercio exterior.	No se señala.	No se señala.
Plazo para notificar al contribuyente que se suspendió el plazo por el requerimiento a un tercero			
10 días siguientes a la notificación.	10 días siguientes a la notificación.	No se considera.	No se considera
Plazo para dar a conocer al contribuyente la información proporcionada por el tercero			
No se considera.	No se considera.	10 días siguientes a la aportación de información del tercero.	10 días siguientes a la aportación de información del tercero.
Plazo para manifestar lo que a su derecho convenga respecto de la información proporcionada por el tercero			
No se considera	No se considera	10 días a partir de que se le notificó al contribuyente la información proporcionada.	10 días a partir de que se le notificó al contribuyente la información proporcionada.

2014	2015	2016	Texto actual
Cómputo de plazo para de cuarenta días para su conclusión o emisión de resolución definitiva			
Después de terminado el plazo de los 15 días para desvirtuar las irregularidades, salvo en pruebas periciales será a partir de su desahogo.	Después de terminado el plazo de los 15 días para desvirtuar las irregularidades, salvo en pruebas periciales será a partir de su desahogo y debe acompañarse del oficio de preliquidación.	a) Vencido el plazo para desvirtuar irregularidades, o se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente. b) Vencido el plazo del segundo requerimiento, o se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente. c) Vencido el plazo de 10 días para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.	a) Vencido el plazo para desvirtuar irregularidades, o se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente. b) Vencido el plazo del segundo requerimiento, o se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente. c) Vencido el plazo de 10 días para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.
Derecho del contribuyente revisado a manifestar lo que su derecho convenga art. 42 CFF			
No se señala	Al menos 10 días previos al levantamiento de la resolución definitiva.	Al menos 10 días previos al levantamiento de la resolución definitiva.	Al menos 10 días previos al levantamiento de la resolución definitiva.
Resolución definitiva			
Será exigibles mediante PAE.	Debe acompañarse en su caso del oficio de preliquidación. Será exigibles mediante PAE las cantidades del oficio de preliquidación.	Se derogó la mención de que las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el PAE.	No se hace mención de que las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el PAE.

2014	2015	2016	Texto actual
Plazo máximo de término de la revisión electrónica			
No se señala.	No se señala.	Seis meses a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años.	Seis meses a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años, en aquellos casos en que se haya solicitado una compulsión internacional.
Suspensión del plazo máximo			
No se señala.	No se señala.	Sí se señala, el cual será de acuerdo al art. 46-A CFF.	Sí se señala, el cual será de acuerdo al art. 46-A CFF.

Con las reformas mencionadas, se buscó brindar seguridad jurídica a los contribuyentes que fueran sujetos a una revisión de esta clase, esclareciendo la incertidumbre jurídica y señalando el derecho de audiencia.

Cabe señalar que las revisiones electrónicas, son un mecanismo con el cual las autoridades ejercen sus facultades de comprobación a fin de determinar si existe el incumplimiento de obligaciones que lleve a una omisión de contribuciones. Esta es realizada a través de medios electrónicos, buscando que la fiscalización se desarrolle de manera más rápida, a partir de la información y documentación que obra en poder la autoridad fiscal. La revisión electrónica debe cumplir con todos los requisitos establecidos en nuestra Constitución, así como en las leyes fiscales, por lo mismo su desarrollo debe ser con apego a derecho y por tanto debe garantizar los derechos fundamentales, por tal motivo debe llevarse a cabo en todo momento brindando seguridad jurídica a los contribuyentes revisados.

Si bien al inicio la regulación de la revisión electrónica tenía algunas falencias que impedían que se garantizara el derecho a la seguridad jurídica, con las reformas realizadas fueron mejorando, de tal forma que, a partir de 2017, se puede señalar que la reglamentación de las revisiones electrónicas no vulnera los derechos de seguridad y certeza jurídica.

Cabe señalar que, en la práctica, las tecnologías y el uso de internet aun no llegan de manera igualitaria a todo el territorio de nuestro país, por lo mismo, las autoridades deben trabajar en la planeación de esta clase de auditorías y evitar, por ahora, dirigirlas a las personas que pueden no tener acceso suficiente a estos mecanismos de comunicación. De esta manera si un contribuyente no se encuentra en igualdad de condiciones tecnológicas que otro, y pese a ello fuera fiscalizado a través de la revisión electrónica, podría vulnerarse el debido proceso. La legislación debe ser clara sobre como la autoridad debe actuar en tales casos para optimizar el principio de seguridad jurídica en el desarrollo de las revisiones.

V. DATOS ESTADÍSTICOS SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS REVISIONES FISCALES ELECTRÓNICAS

Una vez analizado si en las revisiones electrónicas se cumple el principio de seguridad jurídica, es importante señalar el impacto real de las revisiones electrónicas realizadas a los contribuyente, responsables solidarios o terceros relacionados en México. Para ello se realizó la solicitud de acceso a la información pública número 0610100182821 al SAT, a través de la Plataforma de Nacional de Transparencia (PNT), donde se cuestionó lo siguiente: ¿Cuántas revisiones electrónicas ha llevado a cabo el SAT, desde su implementación en el ejercicio de 2014 a la fecha?, ¿Qué recaudación se ha obtenido por el desarrollo de estas?, ¿Qué porcentaje de créditos fiscales derivados de esta clase de revisión, han sido impugnados?, conforme a la respuesta de fecha 24 de agosto de 2021, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) del SAT informó que:

cuenta con un sistema a nivel central, el cual es administrado por la Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal, que funciona como un instrumento institucional que coadyuvan al control de los actos de fiscalización, así como también, sirve de base para la generación de reportes estadísticos, que permiten medir los indicadores de desempeño de esta Administración General; en ese sentido, dicha autoridad llevo a cabo la búsqueda de la información solicitada.

Los datos obtenidos en la respuesta se muestran en el siguiente cuadro.

Cuadro 2. Revisiones electrónicas iniciadas por las áreas operativas de la AGAFF

Período	No. de Revisiones electrónicas iniciadas
Septiembre 2016 al 31 de julio del 2021	8,726

Cuadro 3. Recaudación (cifras cobradas) derivada del desarrollo de las revisiones electrónicas por las unidades administrativas de la AGAFF

Período	No. de Recaudación (cifras cobradas)
Septiembre 2016 al 31 de julio del 2021	5,107.2 millones de pesos

Sin embargo, no manifiesta el porcentaje respecto a cuántas de ellas han sido o fueron impugnadas por los contribuyentes.

Por otra parte, la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE), refiere que:

Esta unidad administrativa informa que después de haber realizado una búsqueda en los controles y bases que conforman la AGACE, se concluyó que se cuenta con cero información referente al cuestionamiento expuesto, en virtud de que no han realizado revisiones electrónicas desde su implementación en el ejercicio de 2014 a la fecha; por lo que no ha habido recaudación por el desarrollo de éstas ni ha habido créditos fiscales derivados de esa clase de revisión.

Por su parte la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes por conducto de la Administración de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes “3” adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC) y la Administración Central de Planeación y Programación de Hidrocarburos por conducto de la Administración de Planeación y Programación de Hidrocarburos “1”, adscrita a la Administración General de Hidrocarburos (AGH), refieren que:

De la consulta realizada a los sistemas institucionales y a las bases de datos con los que cuenta esta unidad administrativa, no se advierten revisiones

electrónicas realizadas por las Administraciones Centrales adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes o Hidrocarburos; en virtud de lo anterior, por lo que la información a reportar es igual a "cero", esto respecto al periodo comprendido entre el ejercicio fiscal 2014 al 4 de agosto de 2021.” De lo anterior, refiere también respecto a la recaudación y al porcentaje de créditos fiscales que han sido impugnados que “al no existir revisiones electrónicas, no se cuenta con cifras de recaudación o porcentaje de créditos fiscales relacionados con la solicitud de referencia.

La Administración General de Recaudación, a través de la Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento señala que:

del 4 de septiembre de 2020 al 04 de agosto de 2021 fecha de ingreso de su solicitud, no se identificó a contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal a quienes se les hubiere practicado revisión electrónica en ejercicio de las facultades otorgadas en el “Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria” del 3 de septiembre de 2020,²⁴⁸ por lo que la información que se proporciona respecto al planteamiento antes referido, es igual a cero.

Como se advierte, la implementación de la revisión electrónica no ha tenido mucha presencia como método de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, toda vez que, en los datos abiertos en plataforma del SAT²⁴⁹, donde se refieren las estadísticas de los actos de fiscalización llevados a cabo por método, no se señala de manera específica lo correspondiente a las revisiones electrónicas, sin embargo, se describe que en el periodo comprendido de enero de 2014 al primer trimestre de 2021, el SAT ha llevado a cabo un total de 629,772 actos de

²⁴⁸ Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, *Diario Oficial de la Federación*, 03 de septiembre de 2020.

²⁴⁹ SAT, *Datos abiertos SAT, México*, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ActPorMet.html

fiscalización, derivado de lo anterior y de la respuesta obtenida a través de la Plataforma Nacional de Transparencia, las revisiones electrónicas desarrolladas representan el 1.39% de la totalidad de actos de fiscalización realizados.

De igual manera referente a la recaudación obtenida por este mecanismo fiscalizador, se puede advertir que de la recaudación detallada en dichos datos abiertos²⁵⁰ que de los \$1,724,797.90 millones de pesos recaudados de manera global, la recaudación derivada de las revisiones electrónicas representa el 0.3% de la recaudación total.

De esta manera, la revisión electrónica aunque de manera lenta, es una realidad fiscal, ya que el desarrollo de las facultades en medios electrónicos ha ido avanzando en su implementación, sobre todo desde el ejercicio de 2020, se incrementó la comunicación de las autoridades fiscales a través de estos medios, por ello es de suma importancia la revisión de la seguridad jurídica en esta clase de actos de fiscalización, ya que si bien, el SAT ha comenzado a considerarlos en sus estadísticas, al ser un tipo de revisión cuya implementación fue con la finalidad de contar con mayor presencia fiscal por parte de las autoridades, hemos podido observar que han sido pocas las auditorías desarrolladas de esta manera, lo cual podría deberse a la falta de familiaridad en el uso de la tecnología en esta clase de actos de autoridad, ya que si bien esta clase de revisión debe ser caracterizada por la rapidez de su desarrollo, en la práctica la comunicación en medios electrónicos puede ser apreciada de manera más complicada.

Sin embargo, nos encontramos en una época en la que el uso de la tecnología en la comunicación se ha acrecentado, lo que ocasiona que cada vez sean más las revisiones electrónicas desarrolladas, por lo que la regulación del procedimiento, debe dotar de seguridad jurídica a todo aquel contribuyente revisado por medio de esta clase de revisión.

²⁵⁰ SAT, *Datos abiertos SAT, México*, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=RecDerAud.html

CONCLUSIÓN

Después de desarrollar la presente tesis, llego a las siguientes conclusiones:

Nos encontramos a once años de que la protección de los derechos humanos se incluyó en el texto Constitucional, por lo que, se ha vuelto algo imprescindible que sean garantizados y protegidos por el Estado. Uno de estos derechos humanos es la seguridad jurídica, por lo mismo debe ser garantizado a todos los administrados. Hay seguridad jurídica cuando a los gobernados se les brinda certeza y legalidad en cualquier actuación de las autoridades, por ello debe estar presente en toda clase de actos administrativos.

El ejercicio de facultades de comprobación fiscal constituye un acto administrativo, siendo las revisiones electrónicas, uno de ellos. Es un mecanismo con el cual las autoridades ejercen sus facultades de comprobación a fin de determinar si existe el incumplimiento de obligaciones que lleve a una omisión de contribuciones, esta clase de revisiones son realizadas a través de medios electrónicos, buscando que la fiscalización se desarrolle de manera más rápida, por esta causa se efectúan a partir de la información y documentación que obra en poder la autoridad fiscal, procedimiento que debe cumplir con todos los requisitos establecidos en nuestra Constitución, así como en las leyes reglamentarias y demás disposiciones fiscales, para garantizar los derechos fundamentales como la seguridad jurídica.

La reglamentación de la revisión electrónica, ha llevado un proceso de transformación, desde su inclusión en el Código Fiscal de la Federación en el ejercicio de 2014. El Poder Legislativo ha llevado a cabo reformas, que han sido dadas a conocer a través del Diario Oficial de la Federación, con las cuales se han subsanado irregularidades que contenía. Lo anterior, ya que se promovieron juicios de amparo manifestando tales irregularidades que provocaban la violación de derechos humanos, por lo mismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, llevó a cabo su análisis y discusión, para determinar emitir su opinión en torno a dichos reclamos, de esta manera, es que el Legislador decretó reformar y corregir las imprecisiones que estuvieran vulnerando los derechos humanos y dotar de

seguridad y certeza jurídica a los gobernados quienes sean sujetos de esta clase de revisión, como quedo precisado anteriormente en mi trabajo.

En el texto original del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación de 2014, que reglamentaba el procedimiento de la revisión electrónica, establecía algunas situaciones que transgredían el derecho de audiencia de los sujetos revisados, pues dentro de su procedimiento no se establecía la garantía de audiencia que debe otorgarse a cualquier contribuyente auditado, ya que inmediatamente del término de plazos para la aportación y desahogo de pruebas, era determinado el crédito fiscal, sin permitir al contribuyente que tuviera la oportunidad de desvirtuar las observaciones que le hubieran sido determinadas por motivos de la revisión, situación que fue corregida en el ejercicio de 2017, al eliminar la manifestación que establecía que la resolución provisional se volvería definitiva y las cantidades determinadas se podían hacer efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, manifestación con la que se vulneraba la garantía de audiencia a los sujetos revisados, pues no daba al contribuyente la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga respecto de las irregularidades determinadas.

Así también, el texto original no establecía con claridad el plazo para la emisión de la resolución definitiva, lo anterior pues durante la revisión electrónica se desarrollaban diferentes procedimientos, dependiendo de las situaciones específicas que se suscitaban, por lo que dicho plazo se consideró que era impreciso y no se le daba certeza jurídica al contribuyente auditado, motivo por el cual el Legislador aclaró el cómputo de dichos términos, estableciendo tres diferentes supuestos en el cómputo del mismo y de esta manera corrigió las falencias que impedían que se brindara certeza jurídica al sujeto revisado.

Es así que el texto establecido en el artículo 53-B de Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento para el desarrollo de una revisión electrónica, que es llevado a cabo con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros interesados, y mediante el desarrollo de mi trabajo, pude cerciorarme que actualmente en la disposición señalada, se hallan

subsana das las que en algún momento fueron consideradas violaciones a la seguridad jurídica, pues en la redacción vigente, se establece la garantía de audiencia para que el sujeto revisado manifieste lo que a su derecho convenga sobre las irregularidades determinadas en la revisión, además de que se señalan las situaciones distintas para computar el plazo de cuarenta días que se otorgan para la emisión y notificación de la resolución definitiva, por lo que, al esclarecer el cómputo del plazo se dota de estabilidad, brindando así certeza jurídica a dichos sujetos y de esta manera la hipótesis que planteé al inicio de mi investigación, donde se revisaría que si la regulación de las revisiones electrónicas brindaba seguridad jurídica, se constata con el término de esta investigación.

Es así que puedo concluir que el procedimiento de la revisión electrónica, establecido en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación vigente, cumple con los elementos de la seguridad jurídica, al ser mecanismo de comprobación fiscal, incorporado mediante el proceso legislativo establecido en la Constitución y dado a conocer a la población mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación, así como las reformas realizadas, cuya redacción establece su finalidad y el marco de actuación de las autoridades fiscales que la lleven a cabo, por lo mismo se ha dotado de legalidad y certeza jurídica el procedimiento de la misma, y por tanto, se puede decir que tal precepto brinda seguridad jurídica a los sujetos revisados sean contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ Ledesma, Mario I., *Acerca de los derechos humanos*, México, McGraw Hill, 1998.
- BARZOTTO, Luis F, *Los Derechos humanos como derechos subjetivos – de la dogmática jurídica a la ética*, trad. Alfredo de J. Flores, Brasil, UFRGS, 2003.
- CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa/UNAM/ CNDH, 2015.
- DÍAZ, Elías, *Estado de Derecho y sociedad democrática*, 8ed, Taurus Ediciones, S.A., Madrid, 1981.
- DÍAZ, Vicente, *La Seguridad Jurídica en los procesos Tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994.
- GARCÍA Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2000.
- GUSTAV, Radbruch citado por García, Ricardo, *El Valor de la Seguridad Jurídica*, México, Editorial Fontamara, 2007.
- HARO, Dante J, *Estado de Derecho, Derechos Humanos y Democracia*, México, UNAM.
- HINOJOSA, Verónica, *Situación actual y tendencia de la colaboración administrativa en materia fiscal federal en México*, México, UANL, 2004.
- MARGÁIN, Emilio, *Las Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2001.
- MÁRQUEZ, Sergio, *Estado de derecho en México*, México, UNAM.
- PÉREZ DE LEÓN, Armando Ortega, *Contabilidad de costos*, México, Ed. Uteha.
- RAMÍREZ, Jesús, *Derecho Constitucional Sinaloense*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000.
- ROBBERS, Gerhard, *El Estado de Derecho y sus bases éticas*, en Thesing, Josef (comp.), *Estado, de Derecho y Democracia*, Buenos Aires, 1997.

- SALDAÑA, Alejandro, *La ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su transcendencia en la defensa fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004.
- TENORIO, Ixchel, *Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*, México, TFJA.
- VALENCIA, Verónica, *La Seguridad Pública como un Derecho Humano*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México.
- VÁZQUEZ, Gabriel, *Principios de la Contribución y Alcances del Control de la Convencionalidad en Materia Fiscal*, México, Senado.
- WITTGENSTEIN, Ludwig, *Investigaciones Filosóficas*, trad, de Alfonso García Suárez y Ulises Moulines, S.N.E., España, Ediciones Altaya, 1999.

HEMEROGRAFÍA

- Anuario Jurídico*, TXII, México, IJ-UNAM, 1985.
- ARAÑA, J. A., “Seguridad jurídica”, 2012, *Diccionario General de Derecho Canónico* 7.
- CARPIZO, Jorge, 2011, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio – diciembre de 2011.
- CIJUL, 2013, *Responsabilidad Civil Solidaria*, Costa Rica, 2013, p. 4, <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MzcmMw==>
- FLORES Fabiola, FLORES Daniel, 2019, “Uso de las Tecnologías de Información en la Nueva Administración Tributaria en México”, *Vinculategica*, México, núm. .2, año 5, julio- diciembre 2019.
- IZQUIERDO, León, 2011, “La implementación de la Firma Electrónica en México”, *Economía Informa*, México, núm. 369, julio – agosto de 2011.
- KEMELMAIER DE CARLUCCI, Aida, 1998, “La Seguridad Jurídica”, *Revista de Derecho comercial y de las obligaciones*, no. 203.
- LEÓN, Leticia, BARRUETA, Dunia y MARTELL, Luis, 2019, “La seguridad jurídica una proyección general”, *Conrado Revista pedagógica de la Universidad Cienfuegos*, Cuba, vol.15 no.66, enero -marzo 2019.

- LOSING, Norbeth, 2002, “Estado de derecho, seguridad jurídica y desarrollo económico”, *Anuario iberoamericano de justicia constitucional*, Panamá, ISSN 1138-4824, núm. 6.
- MARINONI, Luiz, 2012, “El precedente en la dimensión de la seguridad Jurídica”, *Ius et Praxis*, vol. 1, no. 1, pp. 249-266.
- PRODECON, 2013, “Revisión Electrónica”, *Documento – Investigación*, México, 2013, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/revision-electronica/files/basic-html/page1.html>
- PRODECON, 2014, “Acuerdos Conclusivos”, *Solución Anticipada de los Procedimientos de Fiscalización*, México, enero 2014, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/acuerdos->
- PRODECON, 2015, “La facultad del Estado para cobrar contribuciones”, *Lo que todo contribuyente debe saber*, México, núm. 6, diciembre 2015, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio%5B2%5D.pdf
- PUGA, Pablo, 2017, “Revisiones Electrónicas, Evolución Jurídica y Realidad Actual”, *Fisco actualidades*, núm. 37, enero de 2017.
- QUINTANA, Adriano, 2014, “Persona Física, Persona Moral o Jurídica y Personalidad en Materia Mercantil”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, volumen 64, número 262.
- ROMERO, Natalia, 2016, “La contabilidad electrónica como instrumento de fiscalización”, *Magister Iuris*, México, noviembre de 2016.
- RUIZ Valerio, José Fabián, 2009, “¿Democracia o Constitución?, el debate actual sobre el Estado de derecho”, *Confines de relaciones internacionales y ciencia política*, México, volumen 5, número 10, ago – dic 2009.
- SAT, 2013, *Glosario Informe de Tributario y de Gestión*, México, 2013, p. 7, http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf

LEGISLACIONES

Código Fiscal de la Federación, 2014, México.
Código Fiscal de la Federación, 2015, México.
Código Fiscal de la Federación, 2022, México.
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2022, México.
Ley de Amparo, 2022, México.
Ley del Servicio de Administración Tributaria, 2022, México.
Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, 2022, México.
Ley Federal de Procedimiento Administrativo, 2022, México.
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2022, México.
Ley de Firma Electrónica Avanzada, 2022, México.
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 2022, México.
Normas de información financiera, 2022, México.
Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2022.
Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2022, México.

JURISPRUDENCIAS y TESIS

Jurisprudencia P./J. 24/2000, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, p. 35.
Jurisprudencia 2a./J. 150/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 724.
Jurisprudencia 2a./J. 157/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 725.
Tesis 2a./J. 144/2006, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.531.
Tesis 1a. CIII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1, página 1094.

Tesis 2a. LXXIV/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, p. 1302.

Tesis 2a. LXXIX/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, p. 1309.

Tesis 2a./J. 159/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 35, Tomo I, octubre de 2016, p. 722.

Tesis 2a./J. 140/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017, p.840.

Amparo en revisión 1287/2015, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, número 26747, 28 de octubre de 2016.

Amparo en revisión 909/2016
https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2016-12/AR-909-2016.pdf, p. 6.

DECRETOS

Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, Medios electrónicos, *Diario Oficial de la Federación*, 17 de febrero de 2014.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de diciembre de 2013.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, *Diario Oficial de la Federación*, 18 de noviembre de 2015.

Modificación al Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, Contabilidad en medios electrónicos, *Diario Oficial de la Federación*, 27 de diciembre de 2014.

Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014, Reforma Social y Hacendaria, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3857, 8 de septiembre de 2013.

Resolución General 3416/2012 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, *Boletín Oficial de Argentina*, número 32547, 20 de diciembre de 2012.

Sentencias del tribunal constitucional Español 193/2009, BOE núm. 254, octubre de 2009.

1a. Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2021, *Diario Oficial de la Federación*, 03 de mayo de 2021

Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, *Diario Oficial de la Federación*, 29 de diciembre de 2020.

PÁGINAS DE INTERNET

Aviso para asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria, <https://www.sat.gob.mx/tramites/07243/presenta-tu-aviso-para-asumir-voluntariamente-la-responsabilidad-solidaria-respecto-al-impuesto-por-operaciones-financieras-derivadas>

Comunícate con el SAT a través del buzón tributario, <https://www.sat.gob.mx/consulta/10386/comunicate-con-el-sat-a-traves-de-tu-buzon-tributario#:~:text=Buz%C3%B3n%20Tributario%3A,obtener%20respuestas%20a%20sus%20dudas>

Contabilidad,

http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

Definición de seguridad, <https://conceptodefinicion.de/seguridad/>

Etimología de Seguridad, <https://n9.cl/rq6o>

Factura Electrónica,

http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/factura_electronica_2014.aspx

Los Derechos Humanos y la SCJN, <https://www.scjn.gob.mx/derechos-humanos/los-derechos-humanos-y-la-SCJN>

PNUD, *Informe sobre desarrollo humano 1994*, México, Fondo de Cultura Económico,

http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_1994_es_completo_nostats.pdf

Principio de Legalidad, <https://definicion.de/principio-de-legalidad/>

Preguntas y Respuestas Sobre Visita Domiciliaria, <https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/visita-domiciliaria/preguntas-y-respuestas-sobre-visita-domiciliaria/>

PRODECON, *Revisiones Electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/prodecon/articulos/revisiones-electronicas?idiom=es#:~:text=Este%20procedimiento%20consiste%20en%20e,l,las%20disposiciones%20fiscales%20y%2C%20en>

¿Qué es la responsabilidad solidaria?, <https://www.ruizconsultores.com.mx/responsabilidad-solidaria-en-materia-fiscal/>

¿Quién es el contribuyente?, <https://www.reviso.com/es/quien-es-el-contribuyente/>

SAT, *Emprendedor conoce los regímenes fiscales de las personas físicas*, México, <https://www.sat.gob.mx/consulta/09788/emprendedor-conoce-los-regimenes-fiscales>

SAT, *Fiscalización Electrónica*, México, <https://www.sat.gob.mx/tramites/94609/fiscalizacion-electronica#:~:text=Es%20una%20resolucion%20provisional%20acomapa%3%B1ada,autoridad%20emite%20la%20resoluci%C3%B3n%20definitiva.>

SAT, *Todo lo que tienes que saber sobre revisiones electrónicas*, México, <https://www.gob.mx/sat/articulos/todo-lo-que-tienes-que-saber-sobre-las-revisiones-electronicas?idiom=es>

Significado de seguridad jurídica, <https://www.significados.com/seguridad-juridica/>

SAT, *Datos abiertos SAT*, México, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ActPorMet.html

SAT, *Datos abiertos SAT*, México, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=RecDerAud.html

INAI, *Plataforma de transparencia, información pública*, México,
[https://consultapublicamx.inai.org.mx/vut-
web/faces/view/consultaPublica.xhtml#tarjetaInformativa](https://consultapublicamx.inai.org.mx/vut-web/faces/view/consultaPublica.xhtml#tarjetaInformativa)

PRODECON, *La defensa del contribuyente*, México,
[https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicacion
es/defensa-del-
contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf).

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

ABREVIATURA	SIGNIFICADO
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución de los Estados Unidos Mexicanos
<i>cfr.</i>	Confróntese, confrontar
CIEC	Clave de identificación electrónica confidencial
CIJUL	Centro de Investigación Jurídica en Línea
LA	Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LFPA	Ley Federal del Procedimiento Administrativo
LFPCA	Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo
LFPIORPI	Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
LFEA	Ley de Firma Electrónica Avanzada
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPRODECON	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria
NIF	Normas de Información Financiera
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SII	Servicio de Impuestos Internos (República de Chile)
TFJA	Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa