



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS**

**“LA REVISIÓN ELECTRÓNICA, UN
ESTUDIO SOBRE SU RELACIÓN CON
LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SUS
EFECTOS JURÍDICOS – FISCALES”.**

TESIS

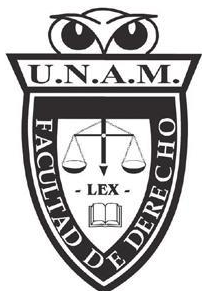
Que para obtener el título de:
Licenciado en Derecho

P R E S E N T A:

JOSÉ DAVID EDUARDO CISNEROS ORTIZ

ASESORA:

Dra. Margarita Palomino Guerrero



Ciudad Universitaria, Diciembre de 2023.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 05 de diciembre de 2023

M. EN C. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **JOSÉ DAVID EDUARDO CISNEROS ORTIZ** con número de cuenta **413077352**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LA REVISIÓN ELECTRÓNICA, UN ESTUDIO SOBRE SU RELACIÓN CON LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SUS EFECTOS JURÍDICOS – FISCALES"**, bajo la asesoría de la que **SUSCRIBE**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA
DE
DERECHO FISCAL

DEDICATORIAS.

Primeramente, y antes que todo y todos, éste trabajo se lo dedico a mi DIOS y mi SEÑOR, el cual es el autor de todo lo creado, incluyendo este libro.

Con todo mi amor y con todo mi cariño, dedico este trabajo a la bendita memoria de mis amadísimos padres:

*C.P. Don Juan José Cisneros y Verges.
Doña María Ana Ortiz Barrera, Vda. de Cisneros.*

Ustedes son sin duda “*Amor de Amores*” para mí, y como dijera un poeta guerrerense: “solo falta un millón de primaveras, unos cuantos siglos” para olvidarles y dejarles de amar.

Bendita sea su grata memoria y recuerdo en mi mente y corazón, los cuales siempre están presente en mi alma y en mi espíritu, a ustedes, al igual que a DIOS, les debo todo; su amor, cariño, palabras, están presentes en todo tiempo.

A tía querida y muy amada, *María Eugenia Ortiz*, gracias por amarme igual o más de lo que una madre ama a un hijo, porque en tus brazos y en tu persona pude encontrar siempre amor, ternura, cariño y comprensión en todo momento, agradezco tanto a DIOS el que te haya puesto en mi camino, sin tu apoyo y sin todas tus múltiples virtudes, las cuales ocuparían muchas hojas al ser enlistadas, la vida de mis hermanos y la mía no hubiera sido la misma.

A mis hermanos:

Juan Manuel, gracias hermano por compartir tantísimas cosas, tantas pasiones y emociones, los toros, los coches, y tantas cosas que tenemos en común, gracias por compartirnos a tu familia, por apoyarme e impulsarme a tu manera y con tu peculiar estilo, te amo.

Carlos Alberto, por tu apoyo constante, por estar siempre al pendiente de mí, dice una escritura que hierro con hierro se aguza, lo cual hermano sin duda has hecho, me inspiras, me aguzas y a pesar de los caracteres tan distintos, no podría entender mi vida sin tu compañía, sin tu apoyo desde que tengo razón, este trabajo y lo que él representa sería muy difícil de vislumbrar sin tu valiosa ayuda y apoyo, mi eterno agradecimiento, las palabras que pueda yo aquí expresarte, se quedarán cortas para expresarte mi gratitud, amor y afecto de siempre, te amo.

Daniela, gracias por tu disposición y cercanía, nunca olvidaré tu apoyo en aquellos momentos complicados y álgidos en los últimos meses de mi licenciatura, los cuales no hubieran sido posibles sin tu valioso apoyo en todos sentidos, te amo.

A JESUCRISTO, mi SEÑOR y salvador, a ti sea siempre, toda la gloria, la honra y la alabanza eternamente y para siempre.

A mis tías *María de los Ángeles* y *María Elena Ortiz*, por todo su apoyo de manera constante e incondicional, en las buenas y en las malas, gracias por su fidelidad y su cercanía, por, sin estar obligadas a ello, siempre estar tan al pendiente de toda la familia, pero en especial de

DEDICATORIAS.

mis hermanos y de mí, ni en un millón de vidas podría pagarles o retribuirles tanto que han hecho.

A todos ustedes, no me alcanzaría la vida para dedicarles, agradecerles y pagarles tanto.

ESPÍRITU SANTO, gracias por ayudarme y guiarme siempre.

AGRADECIMIENTOS.

Gracias a DIOS por permitirme ver cumplido este mandamiento, sueño, meta y deseo, gracias JESUCRISTO, gracias ESPÍRITU SANTO, este trabajo, así como mi vida y mi ejercicio profesional, son tuyos, te pertenecen.

Desde luego, además de dedicarles este trabajo, agradezco también a mis padres, hermanos y a mis tías, por todo su apoyo y comprensión, les bendigo y les amo y gracias por formar parte de mi vida.

A mis abuelos maternos, *Ángel e Irene* por permitirnos estar siempre presentes como familia, y también el poder ocupar un lugar especial en sus vidas y en sus corazones.

A mi sobrino *Christian Nael* por su cariño y amor fraternal.

Gracias a mi siempre querida y amada ***Universidad Nacional Autónoma de México***, sin duda la Institución más noble de la vida del país, eres uno de mis más grandes amores, de mis más grandes cariños y pasiones.

A mis tíos *Rafael, Miguel y Gonzalo*, por el apoyo y la disposición de siempre con mi familia.

A mi cuñada *Cecilia* por su compañía e interés desde siempre, por ser la compañera de vida de mi hermano y madre de mis amados sobrinos, a los que agradezco también.

A mis amigos:

Erika Alcantar (de Romero): Gracias amiga por tu amistad e impulso, eres un ejemplo para nosotros.

Rafael Caballero: Hermano querido, ¿qué te puedo yo escribir?, gracias por tu amistad, siempre sincera (a veces MUY), tu compañía y presencia a lo largo de tantísimos años, amistad que es muy aquilatada por mí, hemos compartido las alegrías y las tristezas, las cornadas que nos ha dado la vida a cada quién, pero también hemos vivido los triunfos de la faena a éste toro llamado vida, agradezco también que aunque tenemos personalidades tan distintas, a veces a un punto de llegar a ser hasta antagónicas, pero que hemos sabido sobreponer los puntos de convergencia, los cuales no son pocos, empezando por nuestra profesión y nuestro trabajo, hasta el arte de la más bella de todas las fiestas, la fiesta brava, en fin, la lista sería interminable, una vez más, ¡gracias!.

Raúl Del Prado: Gracias por tanto querido amigo, gracias por tu amistad y apoyo de siempre, además de buscar la manera de aportar y sumar, sabiendo que se puede siempre y para todo contar contigo, se te quiere harto.

Roberto Piña: Muchas gracias amigo por brindarme tu amistad y por esas coincidencias y puntos de encuentro, por tener siempre palabras precisas que sabemos, vienen con sinceridad y cariño.

Carlos Romero: Carlitos, amigo querido, miles de gracias por tu amistad y tu apoyo de siempre, tu nobleza y fortaleza es muy apreciada por mí, bendiciones siempre y gracias.

AGRADECIMIENTOS.

A *Karla Eslava Méndez*, gracias por tu apoyo e impulso que han sido fundamentales en esto, gracias porque desde que te conocí, nunca has dejado de estar presente en mi mente y en mi corazón, te quiero y nunca olvidaré ningún detalle de todos y cada uno de los momentos vividos a tu lado, espero que esto continúe y siga siendo así.

A mi amigo *Juan David Morales*, gracias tocayo amigo y hermano por tu invaluable apoyo, aliento y tu amistad que ha venido a ser de mucha bendición para mí, mis respetos como persona y profesional, gracias por que ambos hemos sido testigos de nuestro emerger como profesionales, y aún desde antes, como estudiantes, gracias también no solo por ser mi compañero de generación, de especialización, sino también, y lo más importante, tu amistad, ambos hemos sido testigos del esfuerzo y de la lucha que cada uno ha tenido que sortear para poder alcanzar lo que hemos ido poco a poco logrando, prosigamos a la meta.

A mi querido brother *Carlos Liera*, muchas gracias bro. por tu amistad desde hace más de 20 años, que, aunque DIOS y la vida nos ha llevado a cada uno por su respectivo camino, podríamos decir que nuestra amistad ha sabido sortear todas las posibles barreras del tiempo y distancia, gracias por tu apoyo, aunque a veces distante, por los ritmos de vida de cada quién, siempre ha permanecido constante, gracias por compartirme también a tu familia y amigos, todo ello lo valoro mucho.

Agradezco también, a la directora de esta orquesta, *Dra. Margarita Palomino Guerrero*, agradezco a DIOS por su vida, y gracias por su invaluable apoyo al aceptar dirigir este trabajo, usted ha sido el instrumento para ver culminada esta obra, mi agradecimiento perenne.

Gracias al Mtro. *Alejandro Javier Torres Rivero*, por las enseñanzas y el brindarme la oportunidad y la confianza, gracias por tu amistad.

A mis amigos *Luis* y *Lety Valenzuela*, que sin darnos cuenta, de manera “casuística”, han sido testigos de gran parte de mi vida, gracias *Luis* por todo el apoyo dado el cual nunca olvidare, doy gracias a DIOS por sus vidas, les quiero y bendigo mucho.

A mi amada y muy querida ***Facultad de Derecho***, a quien tanto le debo, uno de mis más grandes regalos y tesoros que DIOS me ha regalado, un privilegio y una gran responsabilidad, el poderme decir egresado de tus aulas.

A mis maestros:

Mtro. *Arturo González Jiménez*, gracias Magistrado por brindarme su amistad, sus enseñanzas y por su apoyo, aún sin pedírselo, siempre agradecido.

Mtro. *Christopher Arpaur Pastrana Cortés*, mi querido *CAP*, gracias por distinguirme con tu amistad que es muy preciada y valorada por mí, sin duda mi trayectoria académica no hubiera sido posible sin tu apoyo, gracias a DIOS por tu vida, eres una bendición querido amigo.

AGRADECIMIENTOS.

Dr. *Miguel Alejandro Sánchez Hernández*, gracias por tantísimas enseñanzas, su clase siempre fue un refrigerio y un festín intelectual y de debate, nunca las olvidaré, gracias también por su amistad.

Dra. *Raquel Sandra Contreras López*, gracias Doctora por la disciplina y el rigor académico, vital para mi formación.

Dr. *Alberto Del Castillo Del Valle*, muchísimas gracias a usted querido *El Doctor*, gracias por distinguirme con su muy valiosa amistad y por inculcarme ese gusto y pasión por esa institución tan bella y que sin duda es el gran aporte de México al mundo, nuestro Juicio de Amparo, un honor y una responsabilidad decirme su alumno.

Dr. *Javier Álamo Gutiérrez*, gracias Doctor, mi formación como abogado y persona serían muy distintas sin sus clases, gracias por enseñarme que “defendemos intereses, no cantidades”, frase tan cierta, mi admiración siempre.

Mtro. *Ricardo Ramírez Hernández*, un orgullo haber sido su alumno muchas gracias.

Dr. Jorge Alfredo Domínguez Martínez, gracias Doctor por darme tanto ejemplo como abogado, profesional, doctrinario, persona y profesor universitario, mi admiración siempre.

Dr. *José Dávalos Morales (+)*, gracias maestro por enseñarnos y darnos a sus alumnos una autentica catedra de respeto, amor a la universidad y la facultad, así como la responsabilidad, pasión, amor y respeto a tan honrosa profesión.

Dr. *Óscar Vázquez Del Mercado Cordero*, gracias maestro por las enseñanzas, el dominio de su disciplina es admirable.

Dr. *Alejandro Martínez Rocha*, gracias maestro por fomentar la práctica y el dominio de nuestro bello Juicio de Amparo.

Dr. *Miguel Ángel Zamora y Valencia (+)*, gracias por inculcarme tanto como abogado y universitario, principalmente el amor y el respeto por nuestra profesión y por nuestra amada Universidad.

M.C. y Lic. *Eduardo Almanza Madariaga*, gracias *Doc./Lic.* porque aunque quizá no lo sepa ni se haya dado cuenta, DIOS lo utilizó para mover algo en mí, salir de mi zona de confort y luchar por alcanzar un sueño que sin duda cambió mi vida y mi formación como profesional.

Lic. *Jorge Altamirano Beltrán*, Licenciado *Altamirano*, gracias por su aprecio y amistad, y sobre todo por enseñarme que el valor agregado de un abogado es el saber interpretar la Ley.

Mención especial merecen mis maestros fiscalistas:

Dr. *Emilio Margáin Barraza.*

Mtro. *José Miguel Buitrón Pineda.*

Dra. *María de Lourdes Pérez Ocampo.*

Dra. *Sonia Venegas Álvarez.*

Lic. *Raúl Quintero García.* Mtro. *Luis*

Ignacio Martell Gómez de León.

AGRADECIMIENTOS.

Gracias a ustedes por sentar las bases de tan apasionante y bella disciplina, vital para mi formación y para mi vida profesional, sus enseñanzas siempre fueron todo un reto y un desafío intelectual, despertando un hambre de saber más, por mi ejercicio profesional siempre recordaré sus clases, siempre muy agradecido y en deuda con todos ustedes.

A mis amigos y compañeros de generación:

Montserrat Caballero – Daniel Cruz - Rosa Elena Cruz - Eduardo Del Castillo González - Óscar Díaz Manjarrez - Erick Alexis Fabián Martínez – Axel Fernández Delie - Miriam Lucía Gómez - Carla Gómez - Jesús Guadalupe Vidal - Lorena González - Arich Guzmán - José Luis Hernández - Ana Cristina Luna - Miguel A. Macías C. - Enrique May - Alberto Medina - Lucía Meléndez - Claudia Mendoza Arriaga - José Manuel Mendoza Dondiego - Marcos Mirón – Diego Muñoz - Fabian Nieto Ramírez - Diego Aldair Pérez Díaz - Samuel Pérez Rodríguez - Alexis Ramos - Juan Carlos Ramos - Manuel Reyes - Daud Rincón - Jessica Ríos (+) - Irving Rodríguez – María Fernanda Rubio R. - Edgar E. Sanabria - Carla Torres - Roxana Trejo - Uriel Urrutia López y demás amigos y compañeros de generación.

Agradezco también a todas las personas que me han brindado la confianza y la oportunidad de poder trabajar profesionalmente con ellos, de los cuales sin duda he aprendido mucho, tanto lo bueno como lo malo.

Por último, agradezco a los juristas que han enarbolado nuestro sistema jurídico con sus valiosas enseñanzas, aportaciones y criterios, algunos de ellos mis queridos y admirados Maestros y amigos:

Miguel Acosta Romero, Miguel Alemán Valdés, Adolfo Arriola Vizcaino, Min. José Vicente Aguinaco Alemán, Min. Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Min. Mariano Azuela Güitrón, Min. Mariano Azuela Rivera, Ignacio Burgoa Orihuela, Enrique Calvo Nicolau, Jorge Carpizo Mac – Gregor, Min. Fernando Castellanos Tena, Min. Juventino Víctor Castro y Castro, Raúl Cervantes Ahumada, Min. Martha Chávez Padrón, Min. José Ramón Cossío Díaz, José Dávalos Morales, Néstor De Buen Lozano, Min. Carlos Antonio Del Río Rodríguez, Alberto Del Castillo Del Valle, Mario De la Cueva y De la Rosa, Sergio Francisco De la Garza, Alfredo Domínguez Del Río, Jorge Alfredo Domínguez Martínez, Ernesto Flores Zavala, Min. Gabino Fraga Magaña, Ricardo Franco Guzmán, Eduardo Ferrer Mac – Gregor Postoit, Héctor Fix Zamudio, Ignacio Galindo Garfias, Eduardo García Máynez y Espinosa de los Monteros, Min. Gabriel García Rojas Salazar, Eduardo García Villegas, Min. Genaro David Góngora Pimentel, Min. Salomón González Blanco, Min. José de Jesús Gudiño Pelayo, Luis Rodríguez Manzanera, Emilio Margáin Manautou, Min. Guillermo Iberio Ortiz Mayagoitia, Min. Francisco H. Pavón Vasconcelos, Celestino Porte Petit Candaudap, Rafael Preciado Hernández, Raúl Germán Rodríguez y Lobato, Min. Rafael Rojina Villegas, Min. María Cristina Salmorán de Tamayo, Alfredo Sánchez Alvarado, Enrique Sánchez Bringas, Jorge Sánchez Cordero, Min. Ulises Schmill Ordoñez, Andrés Serra Rojas, Min. Juan N. Silva Meza, José Luis Soberanes y Fernández, Rolando Eduardo Tamayo y Salmorán, Min. Felipe de Jesús Tena, Min. Felipe Tena Ramírez, Magdo. Jean Claude André Tron Petit, Diego Valadés Ríos, Min. Sergio Valls Hernández, José Vasconcelos Calderón, Óscar Vásquez del Mercado Diez Martínez, Miguel Ángel Zamora y Valencia.

“Todo lo hizo hermoso en su tiempo; y ha puesto eternidad en el corazón de ellos. Aquello que fue, ya es; y lo que ha de ser, fue ya; y DIOS restaura lo que ya pasó.”
Eclesiastés 3:11, 15.

“Te haré entender, y te enseñaré el camino en el que debes andar; sobre ti fijaré mis ojos.”
Salmos 32:8.

“El fin de todo el discurso oído es este: Teme a DIOS, y guarda sus mandamientos; porque esto es el todo del hombre.”
Eclesiastés 12:13.

“Y esta es la vida eterna: que te conozcan a ti, el único DIOS verdadero, y a JESUCRISTO, a quién has enviado.”
Juan 17:3.

“Mas Jehová es DIOS de los ejércitos; Jehová es su nombre.”
Oseas 12:5.

“No nos cansemos, pues, de hacer bien; porque a su tiempo segaremos, si no desmayamos. Así que, según tengamos oportunidad, hagamos bien a todos”
Gálatas 6:8-9.

“Pero una cosa hago: olvidando ciertamente lo que queda atrás, y extendiéndome a lo que está adelante, prosigo a la meta”
Filipenses 3:13-14.

El derecho se postula y se ejerce como se es.
- E.C.O.

¡Lo mejor está por venir!
- E.C.O.

La vida es un reto, toréala y que DIOS reparta suerte.
- Anónimo.

El derecho es una lucha de pasiones.
- Eduardo J. Couture.

Saber que llevas dentro la verdad, te da una seguridad enorme.
- Francisco Romero López, "Curro Romero".

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I “FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL”	1
1.1 La obligación tributaria.....	1
1.2 Nacimiento de la obligación tributaria.....	4
1.3 Exigibilidad de la obligación tributaria	7
1.4 Formas de extinguir la obligación tributaria	9
1.5 Determinación de la obligación tributaria	23
1.6 Autodeterminación.....	25
1.7 Las facultades de fiscalización de la autoridad fiscal federal	27
1.7.1 Visita domiciliaria.....	31
1.7.1 Revisión de gabinete	37
1.7.1 Revisión electrónica	41
CAPÍTULO II “LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS, LA REVISIÓN ELECTRÓNICA”	44
2.1 Antecedentes.....	44
2.2 Formalidades y procedimiento de la revisión electrónica.....	48
2.3 La preliquidación.....	58
2.4 Beneficio del procedimiento de adopción y suscripción del Acuerdo Conclusivo	60
2.5 Criterios relevantes emitidos en torno a la revisión electrónica	67
2.6 La atención y presentación de la información en la revisión electrónica	77
2.7 Retos para la revisión electrónica	85

CAPÍTULO III “LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN VS INTELIGENCIA ARTIFICIAL”	92
3.1 Concepto de inteligencia artificial	92
3.2 La inteligencia artificial a través de algoritmos	95
3.3 Derechos, Garantías Fundamentales e inteligencia artificial	98
3.4 Criterios de la Unión Europea en torno a la inteligencia artificial y fiscalización	107
3.4.1 Caso España	112
3.5 Retos de las autoridades fiscales en México, para hacer eficiente la fiscalización	118
3.6 Modelo de conducta para la fiscalización con y para la inteligencia artificial.....	122
3.7 La posible ilegalidad del uso e implementación del uso de la inteligencia artificial a través de algoritmos	127
CONCLUSIONES	134
BIBLIOGRAFÍA	137

INTRODUCCIÓN.

El avance de las nuevas tecnologías, en muchas ocasiones vertiginoso, obliga a que el Derecho y particularmente el Derecho Fiscal se encuentre a la vanguardia respecto de los diversos elementos tecnológicos y se adecue así a las nuevas tecnologías, ello, sin vulnerar los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, es por tales motivos que a lo largo del presente trabajo, nos avocaremos a realizar un estudio de las facultades de fiscalización, o como las denomina nuestro Código Fiscal de la Federación, facultades de comprobación, y su relación con las nuevas tecnologías, particularmente, el uso de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, relacionando estos temas con diversos tópicos que atañen a nuestra disciplina, que van desde aspectos prácticos hasta teóricos, de derecho comparado, y desde luego con los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes.

Conscientes estamos en el hecho de que todos los temas que aquí se abordan, merecen ser tratados en trabajos de investigación por separado, es decir, en obras o investigaciones independientes, pues todos son de vital importancia para la academia, la sociedad y por ello, a todo el sistema jurídico mexicano, pero más aún para nuestra disciplina, el Derecho Fiscal.

En el capítulo *primero* del presente trabajo hemos abordado aspectos básicos, fundamentales, realizando para ello un estudio de las principales facultades de fiscalización utilizadas por la autoridad fiscal federal, la manera en que estas se llevan a cabo, así como sus características, realizando previamente para ello un estudio de aquellos conceptos que son básicos, aquellos pilares sobre de los cuales se apoya nuestro Derecho Tributario mexicano.

En el capítulo *segundo* estudiamos las facultades de comprobación, específicamente la revisión electrónica, analizando los motivos y aspectos que se tomaron en cuenta para implementarla, hasta los retos de dicha figura, así como el procedimiento que deberán seguir las autoridades al llevar a cabo ésta facultad, analizando también los distintos criterios que acerca de la misma han sido emitidos tanto por las instancias jurisdiccionales, así como por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo que nos permitió realizar una crítica a los mismos, aportando nuestro punto de vista, a efecto de que se puedan mejorar sus resultados y con ello hacer una figura jurídica eficiente, respetuosa de los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes.

En el *tercer* y último capítulo, denominado: “*Las facultades de fiscalización vs inteligencia artificial*”, realizamos un acercamiento hacia el tema de las nuevas tecnologías, particularmente la inteligencia artificial, los algoritmos y su relación con los derechos y garantías fundamentales, así como el uso de estas nuevas tecnologías por parte de las autoridades fiscales; también analizamos qué es lo que se ha hecho en otras latitudes respecto de los sistemas de inteligencia artificial y de su uso respecto de actos de fiscalización, particularmente la Unión Europea, de manera específica en España, analizando para ello la hasta ahora novedosísima propuesta del Parlamento Europeo para regular el uso de los sistemas de inteligencia artificial, así como los retos a los cuales se enfrentan nuestras autoridades para hacer más eficiente la fiscalización y con ello la recaudación.

En adición a lo anterior, también indagamos acerca de la necesidad de que en México contemos con un ordenamiento legal lo suficientemente robusto y amplio que regule el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades, particularmente y en este caso, del Fisco federal, en el cual se establezcan derechos, obligaciones y sanciones para todas las partes involucradas, desde los que desarrollan o fabrican tales tecnologías, hasta por supuesto las autoridades fiscales y también los particulares, todo lo anterior, desde la perspectiva de los Derechos y Garantías fundamentales de los contribuyentes.

Lo anterior, nos llevó a concluir que mientras no exista el dispositivo legal que regule el uso de los sistemas de inteligencia artificial, la autoridad deberá abstenerse de utilizar cualquiera de estas nuevas tecnologías para emitir actos o resoluciones, pues al no estar regulado su uso, cualquiera que este llegue a ser, sería ilegal, por lo que, ante el vertiginoso avance de las tecnologías, se debe empezar a discutir en México acerca de los sistemas de inteligencia artificial, realizando también un cambio total de paradigma en toda la administración pública, erradicando todos aquellos aspectos o conductas que carezcan de sustento jurídico.

Por último, quisiéramos dejar latente el hecho de que el presente trabajo tiene como propósito, que tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes no perviertan el Derecho, respeten la justicia y la equidad, así como el hecho de que ninguna de las partes abusen de su posición, ya sea la autoridad fiscal por medio de una vulneración y/o violación a los Derechos y Garantías Fundamentales de los contribuyentes, haciendo un uso indebido del poder que detenta, abusando de las facultades con las que cuenta, desde los llamados “grandes contribuyentes”, hasta aquellos que contribuyen en cantidades menores, los cuales en muchas ocasiones lo único que buscan es tener una mejor calidad de vida, o quizá crear más y mejores empleos, contribuyendo así al desarrollo de nuestro país; o por el otro lado aquellos

contribuyentes que erosionan la base gravable, utilizando esquemas, realizando conductas o aplicando estructuras que se encuentran a su alcance.

Es por todo ello que nosotros como abogados debemos poner el ejemplo, respetando la ley, haciendo uso de los principios de justicia y equidad, por tanto, debemos tener siempre presente, aquella máxima que tenían los antiguos romanos: “*Domina et Regina virtutum, Iustitia*”, que traducido es, “la Justicia es Señora y reina de todas las virtudes”; pues la Justicia que esperamos, a veces depende del Derecho que tenemos.

“Lo mejor está por venir.”

E. C. O.

San Jerónimo Lídice, Septiembre de 2023.

CAPÍTULO I.

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.

1.1 La obligación tributaria.

Hablar acerca de la obligación tributaria es referirnos a un elemento primario y esencial en cuanto al enorme universo que conforma la disciplina del derecho fiscal, por ello, es preciso adentrarnos en el estudio de diversas consideraciones que resultan esenciales para poder tener mayor claridad, un mayor entendimiento de lo que es la obligación tributaria, es por ello que, a continuación abordaremos primeramente tanto el concepto, como algunas consideraciones que hacen diversos autores del concepto de *obligación*.

“La obligación - señala Rafael Rojina Villegas – es un estado de subordinación jurídica que impone al deudor la necesidad de ejecutar en favor del acreedor un hecho o una abstención, pudiendo ser estas patrimoniales o morales.”¹

Tal y como se desprende del concepto referido en el párrafo anterior, la palabra obligación, implica que existe un vínculo o relación de carácter jurídica que liga a dos tipos de entes, por un lado, tenemos al deudor y por otro al acreedor, y por virtud de la cual éste último, debe realizar o abstenerse de llevar a cabo determinada conducta en favor del acreedor, pudiendo ser tales conductas, de carácter patrimonial, de dar, hacer, no hacer, tolerar o permitir, esto último, también se puede presentar en el ámbito del derecho tributario.

Ahora bien, para mayor claridad de lo que implica el término obligación, resulta pertinente acudir a la siguiente definición, la cual señala que al ser esta un concepto jurídico fundamental, mismo que pertenece a un conjunto de diversas consecuencias jurídicas que pueden surgir a partir de un resultado de la actualización de diversos hechos, con motivo de determinados supuestos previstos en las normas jurídicas, los cuales aplican a todos aquellos sujetos que se ubiquen dentro del supuesto de la norma que se trate, y la cual consiste siempre en un deber.²

¹ ROJINA VILLAGAS, Rafael, “*Derecho Civil Mexicano, Tomo V, (Obligaciones)*”, Vol. 1º, 9ª. ed., Porrúa, México, 2010, p. 47.

² DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús y CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl Juan (coords.), “*Diccionario Jurídico*”, 2ª. ed., UNAM – Facultad de Derecho - Tirant Lo Blanch, México, 2023, p. 988.

En efecto, como podemos ver en ambas definiciones, se desprende que una obligación nace a partir de un precepto de derecho, es decir, de una norma jurídica, la cual prevé determinadas hipótesis, que colocan a los sujetos que se ubiquen en el supuesto de causación de dicha norma, en cierto estado o relación, en este caso particular tal como más adelante veremos, entre ellos de supra a subordinación, es decir, entre el deudor y el acreedor, lo cual constriñe al deudor respecto del acreedor a realizar una conducta, misma que puede ser de dar, hacer o no hacer.

Una vez delimitado lo anterior, en cuanto a la claridad del concepto obligación y sus implicaciones, a continuación abordaremos y realizaremos un estudio del término *obligación tributaria*, ya que si bien podrían parecer conceptos muy similares entre sí, ya que tanto en la obligación civil o común como en la obligación tributaria, comparten determinados elementos podríamos decir, esenciales, cierto es que al cambiar la naturaleza de los sujetos, cambia también todo el concepto, tal y como a continuación procederemos a explicar.

La obligación tributaria, señala el Jurista Emilio Margaín Manautou, es un vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie.³

Como podemos observar, el sujeto activo de la obligación tributaria, en este caso, es el Estado Mexicano, lo cual desde ahí ya le da un giro, un cambio radical a la definición de obligación en contraposición a la obligación tributaria, principalmente por encontrarnos entonces dentro de la esfera del derecho público y no bajo la óptica de estudio del derecho privado.

Ahora bien, otra definición de obligación tributaria es la que refiere Narciso Sánchez Gómez, el cual señala que es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales, que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de la riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.⁴

De la definición aportada por Narciso Sánchez, destacamos que la obligación tributaria es una facultad del Estado, para que este pueda constreñir a todas aquellas personas o entes que se ubiquen dentro del presupuesto normativo, para que a su vez den cumplimiento a aquello que les ha sido referido por la propia

³ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 19ª. ed., Porrúa, México, 2007, p. 258.

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", 6ª. ed., Porrúa, México, 2008, p. 365.

disposición fiscal, la cual es la que liga a ambos sujetos, el activo (el Estado, vía la autoridad fiscal), y el pasivo (el contribuyente).

Hasta este punto, teniendo ya bien definido lo que se entiende por obligación civil/“común”, y obligación tributaria, resulta pertinente hacer una comparación de ambos conceptos, lo anterior con el propósito de esclarecer y delimitar de manera correcta y precisa las diferencias que pudieran surgir entre ambas figuras jurídicas, tal y como a continuación se muestra en el siguiente cuadro:

	OBLIGACIÓN CIVIL/COMÚN	OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
Sujetos, activo y pasivo	✓	✓
Derecho Público		✓
Derecho Privado	✓	
Voluntad de las partes	✓	

Tal y como se desprende del esquema anterior, podemos ver que las principales diferencias entre la obligación civil/común y la obligación tributaria, se encuentran las siguientes:

1.- Si bien es cierto que en ambas existen tanto un sujeto activo como un sujeto pasivo, en la obligación civil/común ambos sujetos son, en la mayoría de las ocasiones, particulares, mientras que en la obligación tributaria siempre el sujeto activo de la obligación será el Estado.

2.- Derivado del punto inmediato anterior, cuando hablamos de obligación tributaria, ubicaremos a ésta dentro el ámbito del derecho público, mientras que en la obligación civil/común al ser entre particulares, siempre estará ubicada en el derecho privado.

3.- La obligación tributaria tiene su fuente siempre en la ley, mientras que la obligación común, puede ésta derivar de un contrato, de un delito, de un convenio, entre otras.

4.- La obligación civil o común, puede surgir a partir de la voluntad de las partes, mientras que, en la obligación tributaria, la obligación está implícita en la propia ley, es decir, dicha obligación emerge a partir de la voluntad del legislador cuando este crea la ley y se actualiza en el momento en que el sujeto pasivo de la obligación, es decir, el contribuyente, realiza el hecho generador.

5.- En la obligación tributaria, a diferencia de la civil, la conducta o hecho a realizar siempre será de dar, satisfaciéndose casi siempre en efectivo, y de manera excepcional en especie, lo anterior, en virtud de que el objetivo principal de la obligación tributaria es el que se recauden las cantidades necesarias para que el Estado pueda hacer frente al gasto público y con ello cumplir con su papel principal y suministrar los diversos servicios y necesidades que la población y el propio Estado requiere (proporcionar servicios de salud, educación, etcétera).

Cómo hemos visto hasta ahora, la obligación tributaria posee diversas características esenciales que la diferencian de la civil o común, mismas que dotan de una identidad propia a la obligación tributaria, las cuales permiten identificar plenamente sus diferencias y con ello facilitan su estudio y comprensión.

Ahora bien, en adición a lo anterior, es importante hacer mención que el objeto de la obligación tributaria en algunos casos es precisamente la prestación pecuniaria, aquella cantidad que debe pagar el contribuyente al Fisco, misma que puede ser cubierta de manera excepcional en especie, y que el contribuyente o deudor obligado (sujeto pasivo de la obligación) deberá enterar al Estado, vía la autoridad fiscal, en su carácter de acreedor (sujeto activo de la obligación).

En efecto, como hemos venido señalando con anterioridad la obligación tributaria cuenta por lo menos con dos sujetos, por un lado el sujeto activo de la obligación, representado en este caso por el Estado a través de la autoridad fiscal quien es el acreedor en este vínculo jurídico, y por el otro, al sujeto pasivo de la obligación, vía los contribuyentes, y de manera conjunta con ellos, en algunos casos, los obligados solidarios.

En virtud de lo anterior y habiendo asentado las bases de todos aquellos elementos y características propias de la obligación tributaria; la cual podríamos definir como aquel vínculo jurídico, por virtud del cual el Estado como sujeto activo, de manera unilateral, constriñe coactivamente al contribuyente como sujeto pasivo, a dar cumplimiento mediante el pago en forma pecuniaria, equitativa y proporcional, pudiendo ser de manera extraordinaria en especie, para que a través de dicha aportación, el deudor coadyube al acreedor con el gasto público.

1.2 Nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, la obligación tributaria encuentra su fuente principal en la ley, esto es, para que una obligación tributaria exista *per se*, ésta debe de estar establecida de

manera clara en la ley, por lo cual el fundamento legal de todas las contribuciones dentro del sistema jurídico mexicano lo encontramos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porción normativa que por su importancia a continuación transcribimos:

“Artículo 31.- 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.”

En efecto, de la porción normativa anteriormente transcrita, se desprende que es una obligación de todos los mexicanos el contribuir con el gasto público, de manera proporcional y equitativa, adicionalmente, del fundamento constitucional transcrito en el párrafo anterior, también se desprenden las principales garantías fundamentales en materia tributaria, las cuales son las siguientes: **i)** destino de las contribuciones al gasto público; **ii)** garantía de legalidad⁵, **iii)** garantía de proporcionalidad; y **iv)** garantía de equidad.

Adicionalmente, resulta importante hacer mención que el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, es el gran pilar sobre del cual descansa nuestro sistema tributario, pero ello no significa que la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir con el gasto público se limite únicamente a lo que establece el precepto constitucional referido en párrafos anteriores, pues la obligación que de él deriva se satisface en el momento en que se cumplimentan las demás disposiciones secundarias o reglamentarias, las cuales establecen las contribuciones en específico, es decir, por ejemplo, lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, LISR, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, LIVA, y el Código Fiscal de la Federación, CFF.

A efecto de demostrar lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6°, establece que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.⁶

Tal y como se desprende de la transcripción anterior, el Código Fiscal de la Federación, señala como el nacimiento de la obligación, a aquel momento en el cual se realizan las actividades o actos, aquellos supuestos o situaciones de hecho y de

⁵ Véase páginas 128 y 129, en las cuales desarrollamos con mayor detalle, la garantía de legalidad.

⁶ **Artículo 6°**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

derecho que la propia norma tributaria señala, es decir, en el momento en que se lleva a cabo el hecho generador del tributo.

Como vemos, el nacimiento de la obligación tributaria, se encuentra supeditado a que los supuestos previstos en la norma sucedan de manera fáctica, real en las diversas conductas de los sujetos pasivos de la obligación, es decir, los contribuyentes, ya sea que se efectuó la compra venta de un bien mueble o inmueble, entre o salga alguna mercancía del país, se contrate un servicio, o bien que un trabajador del propio Estado o de cualquier empresa, reciba el pago de su salario, según sea el caso, en ese momento nace la obligación tributaria.

Ahora bien, en este punto resulta importante señalar que la norma tributaria prevé determinadas hipótesis o supuestos, mismos que de llevarse a cabo o consumarse estarían dando origen al nacimiento de la obligación tributaria, a dicho supuesto o conducta descrita, implícita en la norma, se le denomina hecho imponible, es decir, el hecho imponible es aquella conducta o suceso previsto en la norma jurídico/tributaria de manera hipotética.

Por otro lado, y de la mano con el hecho imponible anteriormente definido, tenemos al hecho generador, el cual es aquella conducta realizada de manera tangible que actualiza los supuestos o conductas señaladas en el hecho imponible, se genera la relación jurídico-tributaria, es decir la materialización del hecho imponible de la norma jurídico/tributaria, lo cual da origen al nacimiento de la obligación tributaria contenida en dicha norma.

En efecto, el Jurista Sergio Francisco De la Garza, señala que en el momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo, y en consecuencia al haberse llevado a cabo el hecho generador en todas y cada una de sus aristas, es entonces que se produce el nacimiento de la obligación tributaria.⁷

Como bien señala el Maestro De la Garza, es necesario que se encuentre plenamente completado el hecho generador del tributo para que pueda nacer la obligación tributaria, en otras palabras, el nacimiento de la obligación tributaria está condicionado a que se produzcan los hechos o actos señalados en las disposiciones fiscales en la realidad jurídica, económica y social.

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", 28ª. ed., 3ª. reimp., Porrúa, México, 2015, p. 546.

Por otro lado, el Maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino señala que el nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos, realizan el supuesto jurídico o se colocan dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley hacendaria aplicable, tal y como lo señala el artículo sexto del Código Fiscal Federal, citado en párrafos anteriores.⁸

No obstante lo anterior, debemos empezar desde este momento a hacer una precisión, y es que no es lo mismo el nacimiento de la obligación tributaria, a la determinación de la misma, ya que si bien es cierto que el sujeto pasivo en muchas ocasiones se ubica dentro del supuesto normativo, llevando a cabo el hecho generador, ello no implica que el importe o monto de la contribución sea calculado o determinado de manera inmediata u automática, tal y como más adelante lo estudiaremos en el apartado respectivo cuando abordemos el tema de la determinación de la obligación tributaria.

Con lo expuesto hasta este punto, podemos colegir que la obligación tributaria o fiscal nace cuando el sujeto pasivo de la obligación lleva a cabo la hipótesis normativa prevista en la obligación tributaria, a través de la realización material del hecho generador, o dicho de otra manera, con la conducta fáctica específica realizada por el contribuyente, ya sea la venta del bien, la recepción del servicio, el pago de honorarios por los servicios desempeñados, es decir, el desarrollo y/o producción de las actividades jurídico-económicas llevadas a cabo por la población, según la naturaleza del impuesto que se trate, lo cual, se traduciría en un impacto positivo en el haber patrimonial de los contribuyentes y con ello éstos quedan obligados a aportar al gasto público de manera proporcional y equitativa, de conformidad con lo que para ello dispongan los diversos ordenamientos tributarios.

1.3 Exigibilidad de la obligación tributaria.

Ahora bien, como hemos visto la obligación tributaria nace a partir de la realización del hecho generador de la conducta descrita en la norma jurídico/tributaria, es decir, con la realización del hecho imponible, por lo que una vez que la obligación tributaria ha nacido, ¿en qué momento la autoridad fiscal puede exigir el cumplimiento de dicha obligación?, ¿cuándo se vuelve exigible la obligación tributaria?.

Una vez que nace la obligación tributaria, la propia disposición normativa señala el momento en que se debe dar cumplimiento a la obligación, es decir, es la propia ley la que indica el plazo en que deberá realizarse el entero correspondiente del tributo

⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 20ª. ed., 1ª. reimp., Themis, México, 2006, p.130.

por parte del sujeto pasivo de la obligación a la autoridad fiscal, así como el pago respectivo, tal y como más adelante lo abordaremos con mayor detalle en el apartado correspondiente.

Ahora bien, como ya se dijo, el contribuyente cuenta con un plazo determinado, señalado por la propia norma tributaria para dar cumplimiento a la obligación fiscal, por lo que una vez fenecido dicho plazo, y ante la falta de pago o cumplimiento por parte del contribuyente en la fecha o periodo señalado establecido por la ley, es que la autoridad fiscal como sujeto activo de la obligación puede exigir el cumplimiento del pago del crédito fiscal o cantidad adeudada por el sujeto pasivo con motivo de la obligación que los une.

Respecto a lo que podría definirse como la exigibilidad de la obligación tributaria, el Maestro Arrijo Vizcaino, señala que “un tributo o contribución, se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.”.⁹

Ante la exigibilidad del cumplimiento de la obligación tributaria por parte de la autoridad fiscal, y en el supuesto que el contribuyente incurra en un incumplimiento en cuanto al entero del tributo, el sujeto pasivo de la obligación estaría frente a un escenario adverso a su esfera jurídico - económica, ya que al no cumplir en tiempo y forma con la obligación tributaria, la autoridad fiscal estaría ejerciendo su poder coercitivo, llevando a cabo diversas facultades coactivas con las cuales cuenta, y así ésta pueda forzar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente.

En efecto, ante el incumplimiento por parte del contribuyente, o bien ante la exigencia por parte de la autoridad fiscal respecto del pago y entero de sus obligaciones fiscales, el sujeto pasivo de la obligación fiscal puede hacerse acreedor a determinadas sanciones, tal y como se señaló, por lo cual, a continuación abordaremos algunas de las posibles consecuencias a las cuales se podrían enfrentar aquellos que incumplan en el entero de sus obligaciones fiscales dentro del término que señala la ley, y a partir de la exigibilidad de las mismas por parte de la autoridad.

1.- Primeramente, empezaríamos por el aspecto económico, cuando un contribuyente no cumple en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, se estarían generando entonces, daños y perjuicios al patrimonio del Estado, ante lo

⁹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, 20ª. ed., 1ª. reimp., Themis, México, 2006, p.136.

cual, la autoridad fiscal estaría en un primer momento adicionando actualizaciones al monto original de la obligación fiscal, que no es otra cosa más que añadir el impacto de la inflación en el dinero, en este caso al monto original de la contribución, por el transcurso del tiempo; al respecto, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, señala que “cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...”¹⁰.

2.- Adicional al punto inmediato anterior, siguiendo con las sanciones de carácter económico, se encuentran los denominados accesorios, compuestos principalmente por los recargos y las multas; los recargos son el resultado de la falta de pago en tiempo y forma de las contribuciones, según señala el mismo artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos son una indemnización al Fisco federal por falta de pago oportuno de las contribuciones¹¹, en cuanto a las multas, estas se definen como aquel pago de una cantidad de dinero al Estado¹², en este caso por contravenir una norma de carácter tributario, es decir, son sanciones que el Estado impone a los contribuyentes por quebrantar alguna disposición contenida dentro de la normatividad fiscal.

Como hemos visto, el contribuyente debe cumplir de manera oportuna con el pago y entero de sus obligaciones tributarias, dentro de los plazos que para tales efectos señalen las diversas normas jurídico - tributarias, ya que la autoridad, en un primer momento, estaría en aptitud de poder exigir el pago o cumplimiento de las mismas una vez transcurrido dicho plazo, pues en caso contrario, es decir, que el contribuyente no acate la exigencia por parte de la autoridad fiscal, ésta le podría imponer diversas sanciones por contravenir alguna obligación tributaria.

1.4 Formas de extinguir la obligación tributaria.

Ante el nacimiento de la obligación tributaria y la posterior exigibilidad de la misma, existen diversas maneras de dar por terminada o extinguida la obligación tributaria, es decir, la legislación fiscal indica las diferentes maneras a través de las cuales, el contribuyente o bien, el sujeto pasivo de la obligación puede extinguir o terminar con la obligación tributaria, esto es, cuando éste cubre los créditos fiscales que fueron generados y determinados.

¹⁰ **Artículo 21°**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

¹¹ Ídem.

¹² **Artículo 29°**, Código Penal Federal, vigente en 2023.

Al respecto, Narciso Sánchez, señala que la extinción de la obligación fiscal, se refiere a la desaparición de la relación jurídico – tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo o bien el responsable solidario¹³, efectivamente, con la extinción de la obligación tributaria, se produce la inexistencia de aquel vínculo jurídico que unía a ambos sujetos, pues al haberse satisfecho plenamente la conducta esperada, es decir, el dar o hacer presupuestado en la propia norma, ya no existe deber contributivo alguno por parte del sujeto pasivo frente a la autoridad fiscal, pues con el cumplimiento de la obligación, ésta se da por extinta y a su vez también el vínculo producido por la realización de aquella conducta señalada en la norma tributaria que dio origen a la obligación preexistente que unía a ambos sujetos, la cual como ya mencionamos, igualmente desaparece.

En efecto, la obligación tributaria se extingue cuando el sujeto pasivo satisface el precepto y cumple con lo dispuesto en la norma jurídico - tributaria, aportando la parte proporcional y equitativa de la riqueza obtenida por la realización del hecho generador señalado en la misma porción normativa, coadyubando así al Estado con el gasto público y a su vez satisfaciendo el compromiso contributivo emergido al amparo de la obligación tributaria con la autoridad fiscal, ya sea de manera voluntaria o bien a través del ejercicio del poder coactivo con el cual cuenta el Fisco cuando éste descubra alguna omisión o anomalía en la declaración o entero de la contribución de la que se trate.

Como ya hemos señalado, existen diversas formas de extinguir la obligación tributaria, la legislación mexicana contempla varias figuras a través de las cuales se puede dar la extinción de la obligación fiscal, por lo cual, a continuación abordaremos algunas de estas figuras jurídicas.

1.- El pago, es la principal forma de extinguir la obligación tributaria a través de la entrega de la cantidad debida o por medio de algún otro bien, ya sea mueble o inmueble, en este caso, a la autoridad fiscal.

Ahora bien, todo pago realizado a la autoridad fiscal presupone que existe un crédito fiscal ya determinado y exigible en cantidad o importe líquido, esto es, que la obligación tributaria se haya configurado y determinado conforme a lo prescrito por la normatividad expedida para tales efectos; por otro lado, el objeto del pago es la realización de la prestación señalada por las disposiciones jurídico – tributarias, a través de la entrega de la cantidad que corresponda al Fisco federal.

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, 6ª. ed., Porrúa, México, 2008, p. 421.

El pago es la entrega de una cantidad de dinero, o bien de manera excepcional en especie, a la autoridad fiscal por medio de la cual se da cumplimiento a la obligación tributaria dentro del plazo señalado por las disposiciones normativas expedidas para tales efectos, ya que dentro del proceso de formación de la obligación tributaria está, como hemos visto, el nacimiento de la propia obligación, pasando después por la determinación y liquidación de esta, concluyendo por último, con el entero o pago del gravamen.

Adicionalmente, como ya hemos mencionado, es importante mencionar que la propia norma tributaria, señala el momento en el cual debe realizarse el pago por parte del contribuyente a la autoridad fiscal, al respecto, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación señala que “las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas...”

A su vez, el pago cuenta con diversos elementos, tales como son, elementos personales, materiales y elementos formales, mismos requisitos o elementos que deben ser satisfechos para que el pago se tenga por cumplido o realizado.

Como elementos personales encontramos a los sujetos que intervienen en la obligación, es decir, los sujetos activo y pasivo, que como ya hemos visto, en el caso del sujeto activo o acreedor éste se encuentra representado por el Estado, a través de la autoridad fiscal; y en el caso del sujeto pasivo o deudor, es el contribuyente que se encuentra obligado a dar cumplimiento a la obligación, o en este caso, dar el pago del crédito fiscal generado y determinado.

Adicionalmente, en el caso del sujeto pasivo, encontramos a los sujetos obligados solidarios, los cuales comparten de manera conjunta la responsabilidad de dar cumplimiento al pago y/o entero de la obligación tributaria ante la autoridad fiscal, ejemplo de ello, son los llamados por el Código Fiscal de la Federación, sujetos responsables solidarios señalados en el artículo 26 del citado ordenamiento tributario, entre los cuales podemos encontrar, a los retenedores, es decir, aquellos sujetos que aunque no llevaron a cabo el hecho generador, éstos se encuentran obligados por ministerio de ley a enterar el monto de la contribución ante la autoridad fiscal, ejemplo de ello se presenta en la mayoría de las relaciones obrero – patronales, en las que el trabajador lleva a cabo el hecho generador prestando un servicio personal subordinado al patrón, éste a su vez le paga un salario, mismo que es considerado un ingreso derivado de una relación laboral, y por virtud del cual se debe pagar una contribución, el Impuesto Sobre la Renta (ISR), mismo que,

según el artículo 94 cuarto párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁴, deberá efectuarse el pago de dicho impuesto mediante la retención que efectúen los patrones.

Otro ejemplo de un obligado solidario según el propio Código Tributario Federal, son las personas que funjan como albaceas o representantes de alguna sucesión, o bien los representantes, apoderados o cualquier figura bajo la cual se ejerza algún tipo de representación, respecto de aquellas personas que no sean consideradas residentes para efectos fiscales en México, que lleven a cabo alguna actividad dentro del territorio nacional, por cuya realización se deba pagar alguna contribución, es decir, que dentro del territorio mexicano realicen alguna actividad (hecho generador) que origine alguna obligación tributaria.

Ahora bien pasando a los elementos materiales, estos se refieren al pago en sí de la obligación tributaria, es decir, a la entrega de la suma de dinero a la autoridad fiscal en su carácter de acreedor de la obligación, tal y como lo dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20, el cual señala que “las contribuciones y sus accesorios, se causaran y pagaran en moneda nacional...¹⁵”; adicionalmente y como ya hemos mencionado con anterioridad, el pago de la obligación fiscal puede realizarse mediante la entrega de otros bienes distintos al dinero, tal y como lo señala el propio artículo 20 en su penúltimo párrafo, mediante reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, y con previa opinión de la Tesorería de la Federación.

Continuando con los elementos materiales del pago de la obligación tributaria, éste deberá reunir las características de identidad, así como de integridad; la identidad hace referencia a que una vez determinada la obligación tributaria al sujeto pasivo, la prestación a cubrir, es decir, el monto que se tenga que pagar, debe ser idéntico a la cantidad adeudada, esto es, que la suma que haya sido determinada sea igual al monto pagado por parte del contribuyente a la autoridad fiscal.

En cuanto a la integridad, ésta se refiere a que la obligación tributaria será considerada como pagada o satisfecha hasta el momento en que haya sido pagada o cubierta de manera total por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, al respecto, es preciso señalar que ante ello existen ciertos casos en los que a solicitud de parte y previa autorización de la autoridad fiscal, se puede establecer un pago en parcialidades, mediante el cual, como su nombre lo indica, el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación va a pagar el monto total de la obligación tributaria

¹⁴ **Artículo 94**, Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2023.

¹⁵ **Artículo 20**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

previamente determinada en pagos parciales, ante lo cual, cabe precisar que el pago no se tendrá por efectuado sino hasta el momento en el que sean cubiertas todas y cada una de las parcialidades que se hayan convenido previamente.

Por último, respecto de los elementos del pago, tenemos a los elementos formales los cuales responden a las circunstancias de modo, lugar y tiempo en que han de llevarse a cabo los pagos; respecto de cómo es que debe realizarse el pago, es decir, el modo o la manera en que se hacen los pagos, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su 7° párrafo¹⁶, señala los distintos medios en los cuales se deberá hacer el pago de las contribuciones, señalando principalmente los siguientes:

- Transferencia electrónica de fondos.
- Cheques del mismo banco en el que deba efectuarse el pago.
- El pago con tarjetas de crédito y débito.

En adición a lo anterior, el pago de contribuciones puede llevarse a cabo de manera distinta al pago en dinero, es decir, se puede cubrir el monto de las obligaciones tributarias previamente determinadas en especie, ejemplo de ello es lo que señala el artículo 7°- A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria¹⁷, respecto de las personas físicas que se dediquen a la elaboración de obras plásticas (artistas plásticos, pintores, escultores, etcétera).

Continuando con el siguiente elemento formal del pago, el lugar, éste hace referencia al sitio en el que se debe realizar el pago de las contribuciones

¹⁶ **Artículo 20:**
[...]

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectuó el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$2'455,520.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$420,940.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan con las condiciones que al efecto establezca el reglamento de este Código.
[...]"

¹⁷ **Artículo 7°-A.-** El Servicio de Administración Tributaria en materia de recaudación del pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realicen sus autores, deberá recibir las obras de conformidad con el procedimiento de selección que se establece en el artículo 7o.-B, debiendo llevar el registro de las mismas y distribuir las entre la Federación y las Entidades Federativas, así como los Municipios.

El registro de las obras plásticas que formen parte del patrimonio artístico de la Nación se dará a conocer en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, señalando el lugar de destino de la obra."

determinadas previamente, para ello, derivado del punto anterior, tomando en cuenta el avance y la implementación de las nuevas tecnologías, así como la manera en que se llevan a cabo la mayoría de las operaciones al día de hoy, mismos avances y tecnologías que han sido utilizados, implementados y señalados por la autoridad fiscal para el cumplimiento y pago de las contribuciones, por lo que hoy en día el lugar de pago, en muchas de las ocasiones, son los denominados “sitios web” o incluso aplicaciones móviles, también conocidas como “app’s”, desde cualquier computadora o incluso desde cualquier celular con conexión a internet, pues con el uso e implementación de la transferencia electrónica de fondos, la cual permite enviar y/o recibir dinero de una cuenta a otra, en este caso por parte de los contribuyentes, ya no se requiere el traslado o la presencia física de éstos en las oficinas de la Autoridad para llevar a cabo el pago correspondiente.

Finalmente, por lo que hace al último elemento formal del pago, el tiempo, el cual se refiere al periodo o momento señalado por la ley para dar cumplimiento a la obligación, y enterar el monto determinado, es decir, al plazo en el cual debe pagarse o cubrirse la contribución, mismo que en ocasiones, se encuentra señalado por la propia disposición que dio origen al tributo, a la obligación tributaria, recordemos que dentro de los elementos esenciales de las contribuciones, se encuentra precisamente la época de pago, al respecto, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, señala que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo indicado, según sea el caso, ya sea que se trate de contribuciones calculadas por periodos establecidos en la Ley o bien para aquellos casos en los que se tenga que efectuar la retención, por lo que los montos correspondientes, tendrán que ser enterados a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior a aquel que se trate, y para el resto de los casos, dentro de los cinco días posteriores a partir del momento en que se haya causado la contribución o llevado a cabo el hecho generador.¹⁸

¹⁸ **Artículo 6°.** -

[...]

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

[...]

Como mencionamos anteriormente cuando hablamos de la integridad como uno de los elementos materiales del pago, señalamos que existían ciertos casos en los cuales el sujeto pasivo de la obligación, previa petición realizada a la autoridad, solicitaba dar cumplimiento al tributo mediante el pago en cierto número de exhibiciones, a esto se le denomina como pago en parcialidades o diferido, dicha figura se encuentra regulada por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades [...]”

Tal y como se desprende de la disposición antes señalada, el que el contribuyente quiera dar cumplimiento y pagar las obligaciones tributarias a las que se encuentra sujeto, a través de la figura del pago diferido o en parcialidades, es una facultad discrecional de la autoridad fiscal como sujeto activo o acreedor el que ésta autorice o no el pago o cumplimiento de la obligación tributaria bajo dicha modalidad, para ello de manera previa el contribuyente deberá solicitar por escrito la petición formal ante la autoridad en la cual exponga los motivos y elabore una propuesta respecto al número de pagos a realizar a la autoridad hacendaria, para que una vez recibida la propuesta, ésta se sirva autorizar el pago del crédito determinado bajo la modalidad propuesta, emitiendo la resolución respectiva a través de la cual dé contestación a lo solicitado, señalando la procedencia o no a dicha solicitud, o bien, de ser el caso, modifique los términos propuestos por el contribuyente.

Finalmente, respecto del pago como una forma de extinguir la obligación tributaria, se encuentra la figura del pago de lo indebido, la cual consiste en la percepción de una cosa o pago al cual no se tenía derecho a recibir, siendo este recibido por error, ante lo cual, en este caso, la autoridad fiscal tiene la obligación de devolver o restituir dicho pago con la actualización correspondiente al contribuyente, de igual manera, previa solicitud que éste realice a la autoridad fiscal.

2.- La Exención, a través de dicha figura, es el sujeto activo de la obligación tributaria es el que decide por alguna razón particular “extinguir” la obligación fiscal, pues por medio de la exención se exime o libera del pago de la contribución a ciertos contribuyentes, aun y cuando estos hayan realizado el hecho generador que dio origen a la obligación fiscal, pero que por ministerio de ley se les libera del pago del tributo.

Al respecto, el Maestro Emilio Margaín, define a la exención como aquella figura jurídico - tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones impositivos, por razones de equidad, conveniencia o política económica.¹⁹

Ahora bien, la exención se encuentra regulada por el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que es el Ejecutivo Federal el que mediante la emisión de reglas de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios.

Adicionalmente, existen ciertas clases o tipos de exenciones, entre las que se encuentran las exenciones objetivas y subjetivas, permanentes o temporales, absolutas o relativas, entre otras. Nosotros nos enfocaremos en aquellas que consideramos como las más importantes, que son las objetivas y las subjetivas:

- Las exenciones objetivas, son aquellas que se otorgan atendiendo a determinadas cualidades o características relacionadas con el objeto del gravamen, ejemplo de ello, es la liberación en el pago del Impuesto Sobre la Renta por la obtención de algún premio ganado a través de un concurso científico, artístico o literario.²⁰
- Las exenciones subjetivas, son las que se otorgan atendiendo a determinadas cualidades o características del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ejemplo de una exención subjetiva lo podemos encontrar en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al liberar del pago de dicho impuesto a las personas residentes en el extranjero y sin establecimiento permanente en México que presten el servicio de transporte marítimo internacional de bienes.²¹

Como hemos visto, la exención más que extinguir la obligación fiscal, es en todo caso una liberación del pago o cumplimiento de la obligación por parte del sujeto activo de la obligación tributaria hacia el sujeto pasivo o contribuyente obligado, pues éste último realiza el hecho generador, produciéndose entonces el nacimiento de la obligación, pero que por disposición normativa se le libera del pago o entero de la contribución.

¹⁹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 19ª. ed., Porrúa, México, 2007, p. 313.

²⁰ **Artículo 93, fracción XXIV**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2023.

²¹ **Artículo 15, fracción VI**, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2023.

3.- La Compensación, es otra figura a través de la cual se puede extinguir la obligación tributaria, ésta se da cuando ambos sujetos de la obligación, es decir, la autoridad fiscal y el contribuyente, son acreedores y deudores entre ellos mismos, uno respecto del otro de manera simultánea; la compensación opera cuando el contribuyente adeuda determinado impuesto a la autoridad fiscal, pero éste a su vez, se encuentra obligado a devolverle a aquel ciertas cantidades que fueron pagadas de manera indebida, y ante lo cual se deberán compensar las cifras que correspondan y con ello producirse la extinción de la obligación fiscal que había entre ambos.

Hasta antes del 1° de enero del año 2019, la compensación podía realizarse ante impuestos o contribuciones distintas, a esto se le conocía como “compensación universal”, pero a partir de esta fecha la compensación únicamente será procedente si se trata de la misma contribución.

Al respecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es el que establece las pautas aplicables para la compensación, entre las que destacan las siguientes:

- Como apuntamos anteriormente, las cantidades a compensar tienen que derivar de un mismo impuesto o contribución.
- Si la compensación se efectúa y posteriormente ésta resulta improcedente, se causarán recargos y actualizaciones respecto de las cantidades indebidamente compensadas.
- La compensación podrá ser aplicable respecto de créditos fiscales que se estén cubriendo bajo la modalidad de pago a plazo o diferido, aplicándose dicha compensación al saldo insoluto del crédito.

4.- La Caducidad, definida como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante un determinado periodo de tiempo señalado por la ley; es a través de ésta figura que se puede también extinguir la obligación fiscal, pues el Fisco cuenta con un periodo de tiempo señalado por la ley para que ésta pueda determinar aquellas contribuciones que el sujeto pasivo del tributo omitió o pudo haber omitido.

Como hemos señalado, la caducidad consiste en la extinción de la facultad con la que cuenta la autoridad fiscal para determinar y/o exigir contribuciones, ésta se presenta cuando la propia autoridad no ejerce el derecho con el que cuenta para verificar el correcto y debido cumplimiento que el contribuyente tiene que dar a las distintas disposiciones tributarias, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas, sus accesorios, así como imponer las sanciones respectivas, derivadas del incumplimiento dado a tales disposiciones.

Al respecto, el Maestro Arrijoa Vizcaino, define a la caducidad como la figura jurídico – tributaria, por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco o diez años, según sea el caso, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, mismo que no está sujeto a interrupción ni suspensión.²²

Tal y como lo señala el Maestro Arrijoa Vizcaino, el plazo con el cual cuenta la Autoridad Fiscal para determinar las contribuciones omitidas o bien verificar el correcto cumplimiento a las disposiciones tributarias, de manera general, es de cinco años, tal y como lo dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó la declaración correspondiente o bien se hubiere cometido la infracción o incumplimiento dado a la disposición respectiva...

[...]

En adición a lo anterior, el propio artículo 67 del Código Tributario Federal, señala que podrá existir una suspensión en cuanto al cómputo del plazo para que pueda operar la caducidad, lo anterior, por el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, al respecto, éste último punto resulta hasta cierto momento debatible, pues de ser el caso que la Autoridad inicie o ejercite alguna de las facultades de comprobación con las que cuenta, no se trataría entonces de una suspensión, más bien estaríamos ante una inexistencia total de la caducidad, por lo tanto no tendría razón de ser el quinto párrafo del artículo en comento, ya que si la autoridad al revisar detecta un incumplimiento se estaría entonces determinando el crédito respectivo y con ello evidentemente estaríamos frente a una inoperancia de la caducidad; y en caso de no detectar un incumplimiento la autoridad ya no podrá volver a revisar la misma obligación tributaria, por lo menos no si se trata de el mismo concepto o rubro (impuesto, ejercicio o periodo, etcétera), excepto cuando de una revisión a terceros relacionados, mejor conocida como compulsas, se den a conocer hechos novedosos distintos a los conocidos anteriormente en la revisión primigenia practicada al contribuyente.

²² ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, 20ª. ed., 1ª. reimp., Themis, México, 2006, p. 572.

Finalmente, es importante hacer mención que de conformidad con el multicitado artículo 67 en su penúltimo párrafo, una vez transcurridos los plazos para que opere la caducidad, los contribuyentes podrán solicitar, por la vía administrativa, es decir, ante la propia autoridad, para que sea ésta la que declare la caducidad y con ello la extinción de las facultades de revisión con las cuales contaba para determinar el crédito respectivo o detectar el incumplimiento a las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, lo anterior con independencia de que esta misma figura se haga valer ante la autoridad jurisdiccional y sea esta la que determine en última instancia, la configuración de la caducidad, a través de la sentencia respectiva.

5.- La Prescripción, al igual que el resto de las instituciones anteriores, también es una forma de extinguir la obligación tributaria, con la salvedad de que dicha extinción se da por el simple transcurrir del tiempo, y por ello, el acreedor en dicha obligación pierde el derecho con el que contaba para poder cobrar o exigir el cumplimiento de la misma al deudor.

Al respecto, la figura de la prescripción se encuentra regulada por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en el cual la autoridad señala un término genérico de cinco años para que se configure la prescripción, plazo que comenzará a transcurrir desde el momento en que la obligación fiscal pudo haber sido exigida legalmente.

Es importante señalar que, el periodo señalado se ve interrumpido con cada gestión de cobro que el acreedor realice al deudor o bien al obligado solidario, o también por el reconocimiento tácito o expreso que haga el deudor respecto de su obligación.

Para el caso concreto, cualquier actuación de la autoridad tendente a llevar a cabo el cobro del crédito fiscal al sujeto obligado dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, será considerada como una gestión de cobro, siempre y cuando se haga del conocimiento del deudor. De manera muy sencilla, y a efecto de no desviarnos del tema que nos ocupa, podemos decir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución, conocido como "PAE", es la figura por medio de la cual, la autoridad fiscal exige el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro del plazo establecido por la ley.

Adicionalmente, resulta importante hacer mención que dentro del propio artículo 146 del Código Tributario Federal, la autoridad señala que el plazo para que opere la prescripción se verá suspendido cuando el Procedimiento Administrativo de Ejecución sea de igual manera suspendido, ya sea porque se garantizó el interés fiscal del crédito respectivo, o por la interposición del recurso de revocación que combata el crédito determinante, lo anterior de conformidad con el artículo 144 del

ordenamiento tributario; también se suspenderá el plazo de configuración de la prescripción cuando el contribuyente obligado esté como no localizable, ya sea porque hubiera desocupado el domicilio fiscal sin haber dado aviso a la autoridad fiscal y por lo tanto no se encuentre, o bien que el domicilio no este señalado de manera correcta.

En adición a lo anterior, también la prescripción podrá ser declarada de oficio por la propia autoridad fiscal, o bien por petición del contribuyente obligado, y de igual manera esta figura se podrá hacer valer ante la autoridad jurisdiccional, para que sea esta la que, a través de la resolución respectiva, decrete la prescripción a favor o en contra de la autoridad tributaria.

Ahora bien, anteriormente cuando hablamos del pago como la principal manera de extinguir la obligación tributaria, había casos en los cuales se daba un pago en exceso o se realizaba un pago de manera indebida ante la autoridad fiscal²³, ante lo cual, ésta tenía la obligación de devolver las cantidades indebidamente pagadas por el contribuyente y debidamente actualizadas, ante tal escenario también opera la figura de la prescripción, en este caso a favor de la autoridad bajo el carácter de deudor frente al contribuyente, con las mismas reglas o excepciones, es decir, el mismo plazo de 5 años, la interrupción en cada solicitud de devolución que para tal efecto presente el contribuyente, en el entendido de que si éste se desiste no se considerará que hubo gestión de cobro y por lo tanto, tampoco hubo interrupción en el plazo; y de igual manera una suspensión del plazo cuando la autoridad ejerza facultades de comprobación para verificar la debida procedencia de la solicitud de devolución.

Adicionalmente, nos gustaría distinguir la connotación que hace el Código Fiscal de la Federación en cuanto a los términos interrupción y suspensión aplicables a la figura de la prescripción, pues la interrupción en este particular caso, alude a que con cada gestión de cobro se reinicia, es decir, se vuelve a conmutar desde cero, el plazo genérico de los cinco años; en cambio la suspensión, sería más bien una pausa al cómputo del plazo en virtud, según sea el caso, del ejercicio de facultades de comprobación, o por la interposición de algún recurso o medio de defensa, o bien porque el contribuyente se encuentre como no localizable o que el domicilio no se encuentre señalado de manera correcta.

Tomando en consideración todo lo anterior, podríamos decir que la prescripción es una figura en virtud de la cual se puede extinguir la obligación fiscal, operando tanto beneficio como en detrimento de la autoridad tributaria, como consecuencia del no

²³ Véase página 15 con el tema de pago de lo indebido.

ejercicio de un derecho de cobro durante un periodo de tiempo determinado, mismo periodo que se reiniciará tantas veces sean realizadas las acciones necesarias, tendentes todas ellas a llevar a cabo el ejercicio o ejecución del cobro; o también que dicho periodo, se tenga que ver pausado en virtud del surgimiento de ciertos incidentes que fueren a detener momentáneamente el computo del plazo, para que trascurrido el término señalado, sea decretada la prescripción pudiendo hacerse de oficio, a petición de parte, o por declaración judicial. Cabe señalar que no podrá exigirse en ningún caso después de 10 años.

En adición a lo anterior, resulta necesario hacer una comparación entre la figura de la caducidad y la de la prescripción, pues ambas pueden llegar a ser motivo de confusión por parte, incluso, de los operadores jurídicos.

- La prescripción puede estar sujeta a interrupción o suspensión, según sea el caso, en cuanto al cómputo de los plazos para su configuración, mientras que la caducidad, por su misma naturaleza, no puede ser sujeta de interrupción, pero si respecto a la suspensión.
- El cómputo para la prescripción inicia a partir de la fecha en que el crédito fiscal queda firme o exigible, o en su caso a partir de que se efectuó el pago de lo indebido; mientras que la caducidad, su computo se inicia a partir de la fecha en que nazca la obligación fiscal o bien, a partir del día siguiente en que se presentó la declaración correspondiente.

En conclusión, la caducidad hace referencia al tiempo con el cual cuenta la autoridad fiscal para determinar contribuciones y notificarlas a través del ejercicio de las facultades de comprobación con las que cuenta para detectar el posible incumplimiento a las diversas disposiciones tributarias por parte de los contribuyentes, y de ser el caso, pueda determinar los créditos fiscales por las contribuciones omitidas, o bien imponer sanciones, según corresponda, dicho periodo es de cinco o diez años, según sea el caso, contados a partir del momento en el que la autoridad pudo ejercer tales facultades, por ejemplo, en el caso de la declaración que lleve a cabo el contribuyente obligado para ello, es a partir de la presentación de la misma, que la autoridad cuenta, en este caso particular, con cinco años para poder revisar, y en su caso determinar la obligación o crédito respectivo en virtud del incumplimiento detectado.

Y la prescripción es aquel periodo de tiempo con el cual cuenta la autoridad para que una vez detectado el incumplimiento, y en su caso determinado el crédito u obligación y el mismo se notificó, la autoridad pueda dentro de los cinco años

subsecuentes al momento aquel en el cual dicho crédito u obligación pueda ser legalmente exigido o exigible, para llevar a cabo el pleno cobro del mismo, a través de cada una de las acciones respectivas, es decir, vía el Procedimiento Administrativo de Ejecución, ejercitando así, el cobro de manera coactiva del crédito fiscal adeudado, ya determinado y notificado al contribuyente incumplido, al cual se le sumarán los accesorios respectivos.

Con lo expuesto en el presente apartado, hemos abordado las principales figuras jurídico/tributarias a través de las cuales se extingue la obligación tributaria, conscientes estamos de que no son las únicas, pero sí las principales, y que al respecto existen diversas corrientes doctrinarias que, en muchas ocasiones dependiendo del país del que se trate, abordan o incluyen algunas otras figuras por medio de las cuales se puede dar por extinta, según su propio criterio, entendimiento, o incluso su legislación tributaria, ante lo cual, consideramos que en todo caso, en nuestro sistema jurídico mexicano, no corresponden a la extinción de la obligación fiscal como tal, sino más bien, serían medios o figuras que más que extinguirla, lo que hacen es liberar del pago o cumplimiento, ya sea de manera total o parcial, pero que no son, a nuestro parecer, medios extintivos de la obligación tributaria.

Cabe señalar que dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria, se considera a la condonación, la cual, por disposición del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está prohibida, no obstante que, el contribuyente puede invocar la reducción de las contribuciones, misma que puede ser incluso del 100%.

Por último, por lo que respecta a este punto, encontramos como forma de extinguir la obligación fiscal al *acreditamiento*, el cual puede operar cuando de un saldo a favor, se disminuye el que se tendría en contra, siempre y cuando se trate de la misma contribución, es decir, por ejemplo, de un saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado, se disminuya de un saldo en contra del mismo IVA.²⁴

²⁴ “**Artículo 4º.** – El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. [...]”

“**Artículo 6º.** – Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. [...]”

***Para el caso de Impuesto Sobre la Renta, el fundamento legal de la mecánica del acreditamiento la encontramos en los artículos 4º - B, sexto párrafo, 5º, y 177 en sus párrafos decimoprimer y decimosegundo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2023.

1.5 Determinación de la obligación tributaria.

Como vimos, existen diversas maneras a través de las cuales se puede cumplir o extinguir la obligación tributaria, pero para ello debemos también conocer la manera en la cual ésta se determina, es decir, una vez que la obligación nace a la vida jurídica, ¿cómo es que se le determina al sujeto obligado el monto a pagar?, es decir, una vez que realiza el hecho generador y con ello nace la obligación tributaria, ¿cómo sabe el contribuyente cuanto tiene que pagar?

En un primer acercamiento, podríamos señalar que la determinación es el resultado de la materialización de la obligación tributaria, definida en palabras simples como aquel suceso por virtud del cual se establece la existencia y monto de un crédito fiscal a cargo de los contribuyentes, fijado éste en un importe preciso y exacto, mediante la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones tributarias.

Para llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria, deberán ser tomados en cuenta algunos factores, entre los cuales se encuentran el monto de los ingresos o rentas percibidas durante el ejercicio, el monto de las cosas que se enajenaron, los bienes o servicios importados o exportados, es decir, el hecho generador llevado a cabo, para que a ello se le aplique la tasa o tarifa correspondiente, arrojando así el monto de la obligación respectiva y con ello se determine la cantidad que deberá ser cubierta o aportada por el contribuyente para que el Estado pueda hacer frente a todos los gastos que tiene que efectuar, es decir, contribuir con el gasto público.

La determinación de la obligación tributaria, señala el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente el hecho generador del tributo junto con la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma para aplicar a la base y lograr la liquidación en moneda de curso legal del tributo a pagar.²⁵

En adición a lo anterior, resulta preciso señalar que para obtener la determinación respectiva no es únicamente el aplicar una fórmula matemática, pues para llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria de manera correcta y precisa, es necesario ir más allá que la aplicación o realización de un mero cálculo, pues se tendrían que añadir y/o llevar a cabo una serie de pasos, actos o eventos que según cada caso, tendrán que ser tomados en cuenta al momento de efectuar la determinación, por ejemplo la aplicación de deducciones, el acreditamiento, etcétera.

²⁵ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 20ª. ed., 1ª. reimp., Themis, México, 2006, p. 132.

Respecto de la determinación, el Jurista Sergio Francisco De la Garza, establece que se trata de un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador, que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa ordenada por la ley.²⁶

Como vemos, según el Maestro De la Garza, la determinación de la obligación tributaria, podría ser tanto un acto administrativo de la autoridad fiscal, como un acto jurídico – tributario del contribuyente, en este último supuesto estamos en presencia de la autodeterminación.

Lo anterior encuentra sustento en lo que al respecto señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° en el tercer párrafo:

“Artículo 6° . -
[...]

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.
[...]”

Tal y como se desprende del numeral citado en el párrafo inmediato anterior, por regla general, corresponde a los contribuyentes el llevar a cabo la determinación de sus contribuciones, tal y como más adelante lo explicaremos en el apartado correspondiente, pero también existen supuestos en los cuales la determinación de la obligación tributaria corresponde a ambos sujetos, autoridad fiscal y contribuyente de manera coordinada y simultánea, es decir, para que la autoridad fiscal determine el monto de un crédito fiscal, ésta le tendrá que solicitar al contribuyente la información que estime necesaria para llevar a cabo la respectiva determinación.

Existen otros casos en los cuales la autoridad fiscal lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, mediante el ejercicio de las facultades de comprobación con las cuales cuenta, pues si la autoridad como resultado de la fiscalización que efectúe, detecta un posible incumplimiento dado por el contribuyente a las obligaciones fiscales, ésta podrá llevar a cabo la determinación de obligaciones mediante el crédito fiscal respectivo, ante lo cual estaríamos frente a un caso en el cual la autoridad lleva a cabo, unilateralmente, la determinación de obligaciones.

²⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª. ed., 3ª. reimp., Porrúa, México, 2015, p. 556.

Es importante hacer mención que existen ciertos casos en los cuales, la determinación de la obligación tributaria está a cargo de terceros, por ejemplo, cuando se lleva a cabo la compraventa de un inmueble, es el notario el que se encarga de hacer la determinación, además de retener y enterar las contribuciones correspondientes a la autoridad fiscal.

Con lo hasta aquí expuesto podemos concluir que la determinación de la obligación tributaria es, en parte, el resultado de la materialización de la obligación tributaria, por medio de la cual se establece la existencia y monto de un crédito fiscal a los contribuyentes previa aplicación de la tasa respectiva, así como de diversos factores que, dependiendo de cada caso particular, deberán ser tomados en cuenta al momento de llevar a cabo la determinación en comento, la cual puede ser realizada por la autoridad fiscal, e incluso por el contribuyente.

1.6 Autodeterminación.

Tal y como lo abordamos, por regla general, es el propio contribuyente el que se determina a sí mismo, al respecto debemos hacer mención que nuestro sistema contributivo se rige por el sistema de la autodeterminación, es decir, que es a los contribuyentes a los que les corresponde determinar las contribuciones a su cargo, excepto en los casos en los cuales la propia ley tributaria, disponga lo contrario.

Según Pueblita Fernández, la autodeterminación es la obligación de aplicar las disposiciones tributarias, calcular y pagar al Fisco las contribuciones cuando se actualice el hecho generador correspondiente.²⁷

Al respecto, tal y como lo señalamos anteriormente, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, establece que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”²⁸, por lo que es el propio sujeto pasivo de la obligación el que, bajo los principios de buena fe y de autodeterminación de las contribuciones, lleva a cabo la determinación mediante la presentación de la declaración, la cual es una expresión unilateral por medio de la cual se le comunica a la autoridad cuales fueron los actos, hechos, operaciones o actividades llevadas a cabo por el contribuyente durante el ejercicio fiscal respectivo de manera libre y voluntaria, para que con base en ello se haga la determinación de las obligaciones, y de esta manera se lleve a cabo el cálculo del crédito respectivo.

²⁷ PUEBLITA FERNÁNDEZ, Arturo, “*Formas de extinción de la deuda tributaria*”, en Manual de Derecho Fiscal, Ríos Granados, Gabriela (coord.), 1ª. ed., UNAM – Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2020, p. 214.

²⁸ **Artículo 6°**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

A efecto de dar mayor sustento a lo anterior, resulta importante acudir a lo que al respecto señala la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su artículo 21:

“Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”

Tal como se desprende de la porción normativa transcrita en el párrafo inmediato anterior, la actuación de los contribuyentes, incluida la autodeterminación, se presume de buena fe salvo prueba en contrario por parte de la autoridad fiscal; además, el sistema de libre autodeterminación que impera en México, obedece a que es el propio contribuyente el que cuenta con todos los elementos para que éste pueda llevar a cabo la determinación de los impuestos que deberá pagar, reservándose la autoridad el derecho para que ésta pueda revisar lo vertido o manifestado por el propio contribuyente a través de su respectiva declaración.

Al respecto, el Jurista Raúl Germán Rodríguez y Lobato, señala que para que los contribuyentes puedan determinar sus créditos fiscales, el método o procedimiento que deben aplicar tendrá que ser el más idóneo, debiendo revestir las características de sencillez, economía, comodidad y limpieza; sencillez por cuanto a que el contribuyente pueda entender y aplicar fácilmente la manera en la que deba de determinarse o autodeterminarse; económico en cuanto a que no se necesite erogar honorarios altos en su atención; cómodo porque no tenga molestias innecesarias e inútiles el contribuyente, y limpieza al evitar el contacto constante entre el causante y la autoridad fiscal.²⁹

Como podemos ver, la autodeterminación no puede ser concebida como un derecho ni tampoco como un deber, es más bien una modalidad para que los contribuyentes podamos cumplir con la obligación de aportar o contribuir al gasto público, ya que si la autoridad de manera unilateral fuera la que tuviera única y exclusivamente la tarea de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria de todos los contribuyentes en México, esto no sería posible ni viable, bajo ninguna óptica, ni bajo ninguna circunstancia ya sea material o jurídicamente hablando, ya que aquello sería un atropello de manera flagrante a las garantías fundamentales de los contribuyentes.

²⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “*Derecho Fiscal*”, 3ª. ed., 2ª. reimp., Oxford University Press, México, 2016, p. 121.

1.7 Las facultades de fiscalización de la autoridad fiscal federal.

En los puntos anteriores hemos hecho referencia a que ante determinados escenarios o supuestos, la autoridad fiscal puede hacer uso del ejercicio de las facultades de fiscalización con las cuales cuenta, mismas que tienen como propósito revisar y detectar el posible incumplimiento o bien el defectuoso cumplimiento dado por parte de los contribuyentes a las diversas disposiciones tributarias.

Tal y como lo hemos señalado, el sistema contributivo que impera en México es de libre autodeterminación, basado en la buena fe de los contribuyentes, es decir, la autoridad fiscal parte del principio en el que lo declarado por los contribuyentes es la verdad, en otras palabras, que lo vertido por estos en sus respectivas declaraciones corresponde a lo que sucedió en la realidad, que obtuvieron determinados ingresos, que incurrieron en distintos gastos o sufrieron determinadas pérdidas, o bien que efectuaron ciertas deducciones, de tal suerte que lo declarado ante la autoridad corresponde a lo que realmente sucedió, es decir, que tales hechos corresponden a la realidad tanto contable, fiscal y jurídicamente hablando.

Ante tal situación, y con el propósito de que no se pierda la libertad contributiva con la que cuentan los contribuyentes, resulta necesario que la autoridad fiscal cuente con elementos necesarios, apegados conforme a derecho, para poder verificar que los contribuyentes cumplan de manera adecuada y correcta con las diversas disposiciones fiscales, es decir, para que la libertad contributiva no se convierta en un libertinaje; es por ello que la autoridad fiscal necesita auxiliarse en determinadas atribuciones o facultades para poder verificar la veracidad de lo declarado por los contribuyentes o en su caso, checar que efectivamente éstos dieron un cumplimiento debido a las distintas obligaciones fiscales a su cargo, acorde a las diversas disposiciones jurídico/tributarias, vigentes al momento de su aplicación.

Como vemos, las facultades de fiscalización son un procedimiento administrativo llevado a cabo por la autoridad fiscal, que tienen como propósito el cerciorarse que los contribuyentes o sujetos obligados, dieron o no un debido cumplimiento a las obligaciones fiscales, o bien a las distintas disposiciones fiscales, de conformidad con la legislación jurídico/tributaria vigente.

En nuestro caso, es el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el que fundamenta las facultades de fiscalización de la autoridad, mismas que se han ido ampliando conforme se presentan los distintos cambios en la sociedad, e incluso con la aparición de nuevas tecnologías, las cuales han tenido que ser adaptadas e

implementadas por la propia autoridad, en algunos casos en perjuicio y franca vulneración de las garantías fundamentales de los contribuyentes.

Al respecto, resulta importante revisar lo que señala el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, 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, estarán facultadas para:
[...].”

Tal y como se desprende del artículo transcrito, las facultades de fiscalización son figuras jurídicas cuya función es auxiliar a la autoridad, para que ésta pueda cerciorarse que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros relacionados, es decir, todos aquellos que son sujetos obligados y/o responsables solidarios conjuntamente con los contribuyentes, de conformidad con la legislación jurídico/tributaria, hayan dado cumplimiento a las diversas disposiciones fiscales, y en caso de detectar algún incumplimiento, la autoridad pueda entonces determinar las contribuciones omitidas, así como el respectivo crédito fiscal, o en su caso, la sanción que corresponda según la norma o disposición que haya sido vulnerada.

En adición a lo anterior, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal Constitucional ha realizado una clasificación, distinguiendo entre las facultades de fiscalización o comprobación con las que cuenta la autoridad fiscal, distintas de las “facultades de gestión” de cobro, tal como a continuación se muestra:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS. 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, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento

de dichas obligaciones. En cambio, 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.”³⁰

Tal como se desprende del criterio transcrito, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, hace la siguiente distinción:

1.- Facultades de gestión de la autoridad fiscal:

- Asistencia.
- Control.
- Vigilancia.

2.- Facultades de comprobación de la autoridad fiscal:

- Inspección.
- Verificación.
- Determinación.
- Liquidación.

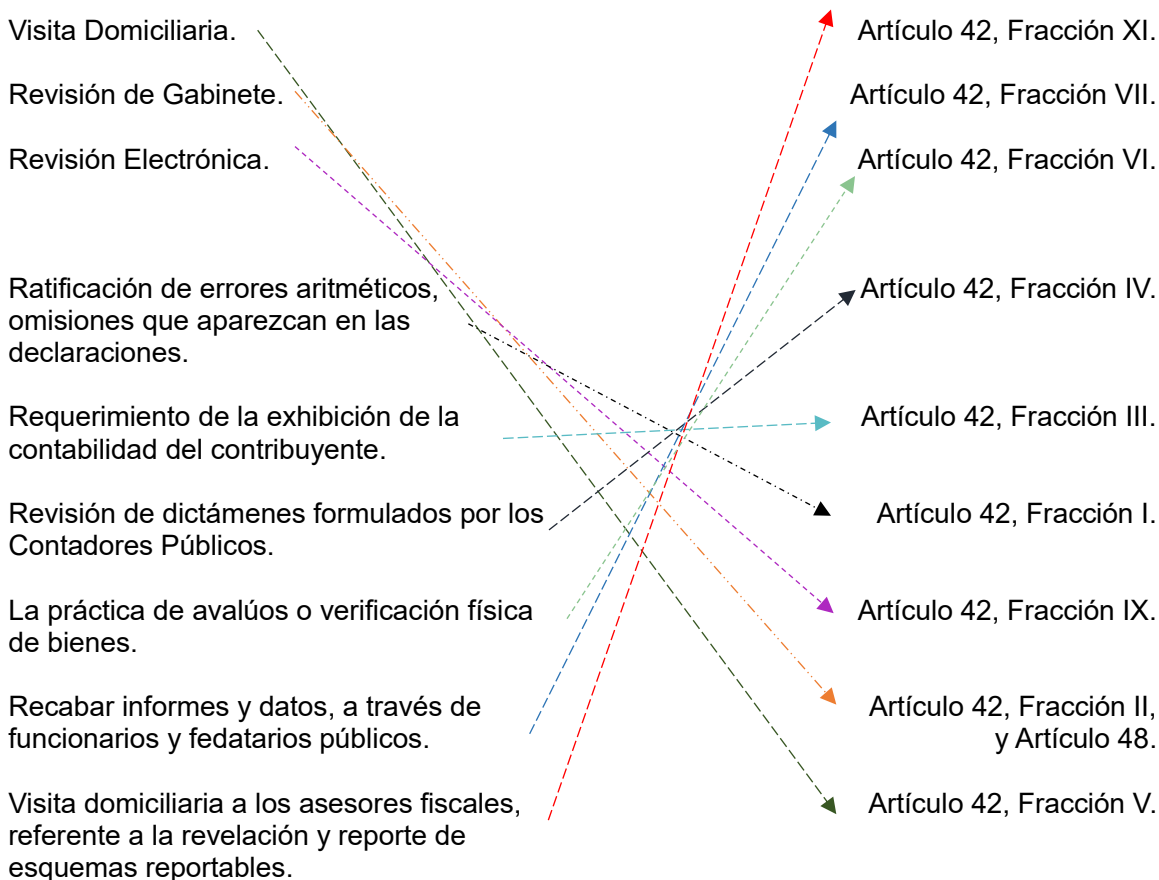
Como hemos visto, las facultades fiscalización con las cuales cuenta la autoridad fiscal se encuentran catalogadas o divididas en dos grandes grupos que si bien, en ambos casos tienen una misma finalidad, tal como hemos venido señalando con anterioridad, es decir, el verificar el correcto y debido cumplimiento por parte de los sujetos obligados respecto a las diversas obligaciones fiscales, lo cierto es que la naturaleza es distinta, pues las “facultades de gestión” buscan corregir o vigilar la veracidad de la información manifestada por el contribuyente ante la autoridad fiscal, ejemplo de ello, son los requerimientos de información efectuados a los sujetos obligados para aclarar la información asentada por el contribuyente en las distintas declaraciones de impuestos, siempre que dicha información, sea solicitada por la autoridad dentro de un plazo no mayor a tres meses posteriores a la fecha de presentación de la declaración de la que se trate, lo anterior, según lo señalado en el artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, como podemos ver, la facultad de gestión, posee una naturaleza de control y/o vigilancia, sin que ello implique el

³⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis, Décima Época, Registro Digital 2000798, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 1ª. CIII/2012 (10ª.), Libro VII, Tomo I, Mayo de 2012, p. 1094.

inicio de una facultad de revisión, como lo sería el inicio de las facultades de comprobación, tal y como lo señala el propio artículo 41-A en su segundo párrafo³¹.

Por otro lado, las facultades de comprobación poseen una naturaleza totalmente distinta pues buscan inspeccionar y verificar con mayor detalle cómo es que el contribuyente aplicó la norma tributaria, si lo hizo de manera correcta y por ende si la autodeterminación y posterior pago de la contribución fueron hechos conforme a lo señalado en las distintas disposiciones aplicables, para que en caso contrario, la autoridad fiscal determine la contribución omitida, liquide el crédito o bien imponga la sanción que corresponda, según sea el caso.

Entre las principales facultades de fiscalización o comprobación con las cuales cuenta la autoridad fiscal, según lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 42 y 48, se encuentran las siguientes:



³¹ "Artículo 41-A.-
[...]"

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."

A continuación, derivado de su importancia y trascendencia, y a efecto de no desviarnos del tema principal del presente trabajo, abordaremos las que, a nuestro criterio, y según por lo que hemos visto a lo largo del ejercicio libre de la profesión, son las principales facultades de comprobación que lleva a cabo la autoridad fiscal a los contribuyentes, estas son: **i)** visita domiciliaria; **ii)** revisión de gabinete; y **iii)** revisión electrónica.

1.7.1. Visita domiciliaria.

La visita domiciliaria es quizá el método de fiscalización principal, o mayormente utilizado por las autoridades fiscales para llevar a cabo una revisión o auditoría a los contribuyentes o sujetos obligados, dicha facultad consiste, como su nombre lo indica, en la visita que lleve a cabo el personal autorizado para ello por la autoridad, en el domicilio fiscal que manifieste ante ésta el propio contribuyente, para que previa orden, la autoridad fiscal pueda llevar a cabo una revisión profunda y exhaustiva de toda aquella información que se estime como necesaria para verificar el correcto cumplimiento a las diversas disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El fundamento constitucional de la visita domiciliaria, lo encontramos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su párrafo decimosexto, el cual señala de manera expresa lo siguiente:

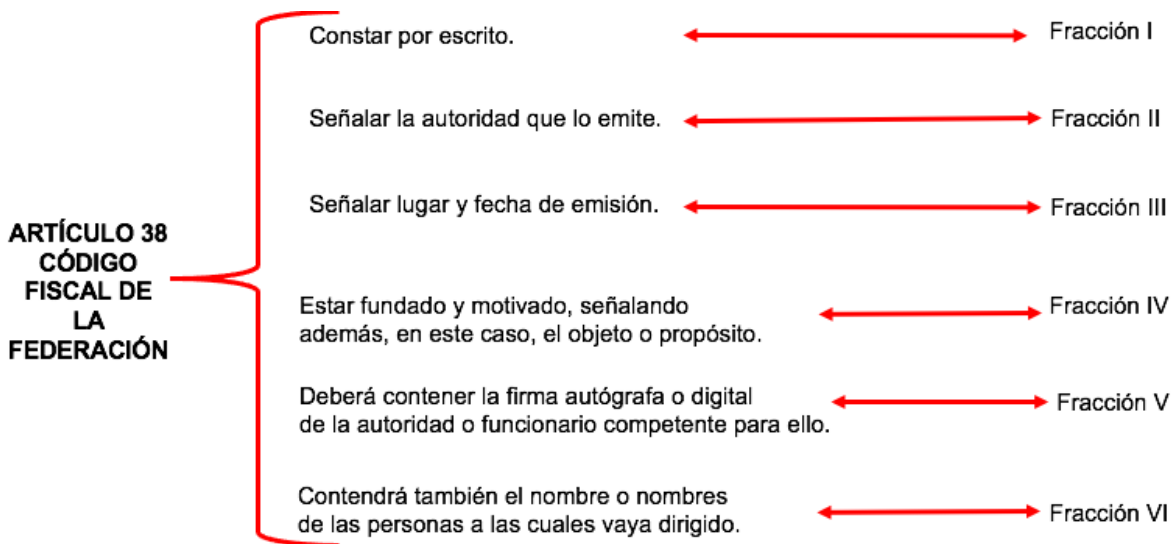
“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

[...]

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.

[...]

Ahora bien, la visita domiciliaria inicia con la emisión de la orden de visita, la cual deberá cumplir con los requisitos señalados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismos requisitos o formalidades que aplican a todos los actos administrativos que emitan las autoridades fiscales, tal como a continuación se muestra:



Adicional a los requisitos antes esquematizados, la orden de visita deberá contener los requisitos a los que hace referencia el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación:

- El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita, en caso de que la autoridad aumente los lugares a visitar, tal situación deberá ser del conocimiento del visitado (Fracción I).
- El nombre de la persona o personas que deberán llevar a cabo la visita, personas que podrá ser sustituidas, aumentadas o reducidas en cuanto a su número, para el caso de sustitución aumento del personal facultado para llevar a cabo la visita, la autoridad competente tendrá que hacer previamente del conocimiento de dicha situación, al contribuyente visitado (Fracción II).
- Por último, las órdenes de visita deberán contener de manera impresa, el nombre del visitado (Fracción III).

Como podemos ver, entre los requisitos más importantes que deberán contener las ordenes de vista, se encuentran los siguientes:

- Nombre y firma de la autoridad que emita la orden.
- Fecha.
- Contribuciones sujetas a revisión por parte de la autoridad (objeto de la visita).
- Ejercicio o ejercicios sujetos a revisión.
- Lugar, o en su caso, lugares en donde deberá llevarse a cabo la visita.
- Personas facultadas por la autoridad para llevar a cabo la visita.

- Nombre del visitado.

Adicionalmente, resulta importante señalar que la orden de visita debe notificarse de manera personal al visitado o al representante legal, siguiendo la formalidad establecida en la propia legislación fiscal, y en caso de que éstos no se encuentren al momento en el cual se pretenda llevar a cabo la orden de visita, entonces el visitador o notificador, deberá dejar un citatorio en el cual señale el día y hora hábil del día siguiente para que tenga verificativo la práctica de la diligencia, y en caso de haber dejado el citatorio, y que ni el contribuyente, ni en su caso el representante, se encuentren en la fecha y hora señalada, la diligencia será entendida con la persona que se encuentre en ese momento en el domicilio, lo anterior de conformidad con el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación³².

Ahora bien, una vez entregada la orden de visita, la autoridad fiscal procederá a dar inicio al procedimiento de fiscalización, en este caso la visita domiciliaria, llevando a cabo el levantamiento del acta inicial o primer acta parcial, en la cual se asentarán de manera pormenorizada todos y cada uno de los hechos acontecidos en la visita.

Al respecto, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas conforme a las cuales se deberá llevar a cabo la visita domiciliaria.

La primera regla o formalidad que deberá seguir la autoridad fiscal es la de llevar a cabo la visita en el domicilio del contribuyente, lo anterior de conformidad con el párrafo primero del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tal como a continuación se muestra:

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:
[...].”

Por lo tanto, al señalar el código que la visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal, excluye, a los demás establecimientos o sucursales con los que en su caso, cuente el contribuyente visitado, y que en el supuesto de que la autoridad lleve a cabo la visita domiciliaria, o bien dirija la orden de vista a algún otro domicilio que no sea el

³² **“Artículo 44.-**
[...].”

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar señalado.
[...].”

domicilio fiscal señalado por el contribuyente, ésta podrá ser controvertida por no cumplir con uno de los requisitos de legalidad exigidos por la Ley.

Adicionalmente, resulta importante señalar que los visitantes al dar inicio a la visita, tendrán la obligación de identificarse con la persona con la que entiendan la diligencia, además de que dichas personas que den atención a la visita sean los contribuyentes a quienes vaya dirigida la auditoría, sus representantes o con quien se encuentre en ese momento, para que sean éstas personas la que se sirvan designar dos testigos, siendo el caso que la persona con la que se entienda la visita no designe ningún testigo o en su caso, designándolos, estos no acepten, entonces el visitante tendrá que designar a los testigos; ya sea que éstos últimos sean designados por la autoridad, o bien por el contribuyente visitado, tal situación deberá ser asentada por los visitantes en el acta circunstanciada que se deba levantar.

Resulta importante señalar que en caso de que los testigos designados con anterioridad no puedan o bien no deseen continuar como tales, se tendrá que designar nuevamente otros dos testigos, siguiendo para ello la misma dinámica descrita en el párrafo inmediato anterior, y de conformidad con lo establecido en la fracción tercera del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación³³.

Por otro lado, ante la visita de la autoridad fiscal, los contribuyentes se encuentran obligados a permitir el acceso al local en el cual se deba llevar a cabo la auditoría a los visitantes, así como facilitar el acceso o bien proporcionarles la documentación solicitada por estos, la contabilidad y demás documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales, papeles de trabajo, contratos, entre otros. Ahora bien, respecto a este punto resulta importante hacer mención que derivado de los avances tecnológicos, mucha de la documentación antes mencionada se encuentra expresada y/o resguardada en medios digitales, tales como son: “discos duros”, “memorias externas”, equipos de cómputo, o incluso almacenada en algún sistema o “servidor”, como es el caso de las coloquialmente conocidas “nubes”, que

³³ “Artículo 44.-
[...]

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitantes podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

[...]

son lugares en los cuales se puede almacenar cualquier tipo de información de manera virtual, es decir, almacenada en la web, por lo tanto también en esos sistemas de almacenamiento y manejo de información se debe proporcionar y facilitar el acceso a los visitantes de la autoridad fiscal.

Respecto de lo anterior, resulta importante precisar que la información solicitada por la autoridad al momento de la visita, particularmente la contabilidad, la cual de ninguna manera podrá ser sustraída o llevada por el personal de la autoridad fiscal, lo único que dicho personal puede hacer, en su caso, es el poder sacar copias y certificarlas al momento de realizar la visita, tal como lo señala el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

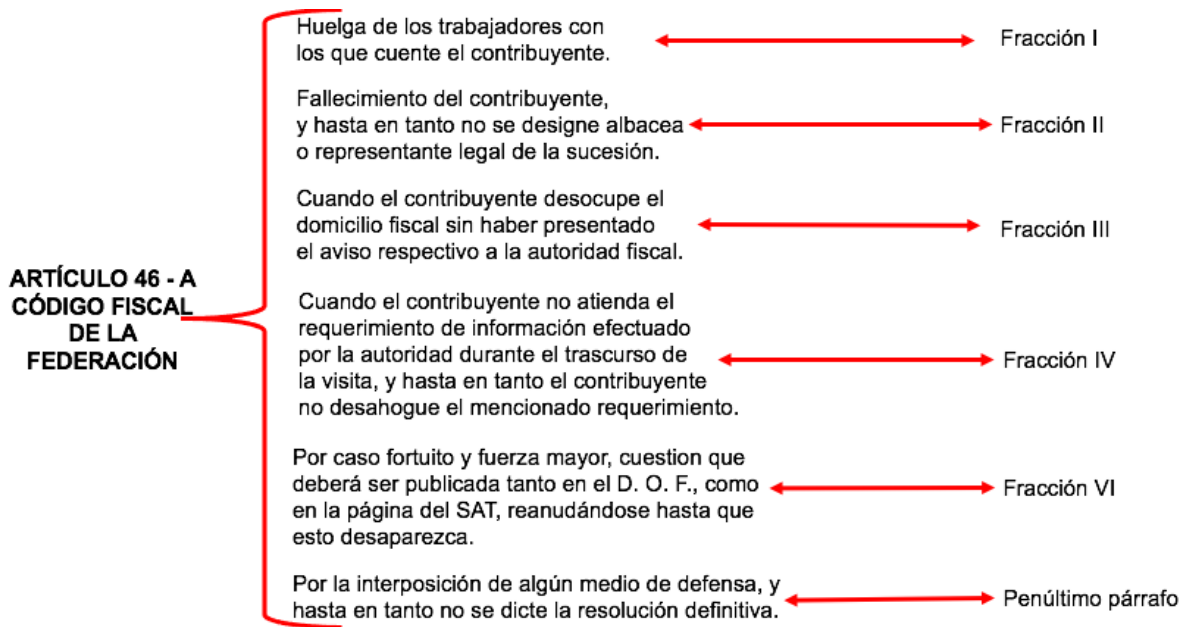
Resulta importante señalar que en toda visita domiciliaria se deberá levantar una acta circunstanciada en la cual sean consignados todos los hechos u omisiones que se presenten a lo largo de la visita, al respecto el artículo 46 en su penúltimo párrafo, señala que por “circunstanciar” se entiende que es el detallar de manera pormenorizada toda la información y documentación obtenida dentro de la visita, incluyendo también los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de obligaciones por parte del contribuyente, mismos que se harán de su conocimiento, mediante el levantamiento de las actas parciales, cuestión que en la práctica sucede quizá de manera excepcional, ya que los hechos u omisiones detectados por la autoridad fiscal son dados a conocer en la última acta parcial.

En adición a lo anterior, una vez sea levantada la última acta parcial, el contribuyente visitado contará con un plazo de 20 días hábiles para que éste pueda desvirtuar los hechos u omisiones detectados, asentados por la autoridad fiscal en la última acta parcial de la visita domiciliaria, o bien autocorregir su situación fiscal, si el contribuyente visitado no presenta información que desvirtúe los hechos u omisiones señalados por la autoridad, estos se entenderán consentidos, y por lo tanto, una vez transcurrido el plazo de los 20 días, con independencia de si el contribuyente aportó o no la información tendente a desvirtuar lo observado por la autoridad, ésta deberá emitir el acta final de la visita domiciliaria, en la cual, de ser el caso, se deberá valorar la información aportada por el contribuyente visitado, misma acta que deberá contener también las actas parciales que se hayan levantado durante la visita, lo anterior de conformidad con las fracciones IV y VII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal cuenta con un plazo de 12 meses a partir de la notificación del inicio de la auditoría para concluir la visita domiciliaria, excepto cuando se trate de contribuyentes que sean parte integrante del sistema financiero mexicano, y aquellos que se encuentren tributando bajo el régimen de “Grupos de Sociedades”

(Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), cuyo plazo será de 18 meses; o bien, cuando la visita implique la revisión de operaciones con partes relacionadas (revisión de precios de transferencia), solicitudes de información a autoridades extranjeras y para aquellos casos en los cuales la autoridad aduanera lleve a cabo la verificación de origen a productores o exportadores de otros países conforme a los tratados internacionales que en la materia haya celebrado México, en estos casos, el plazo será de dos años, lo anterior, de conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a lo anterior, existen algunos casos en los cuales se podrán suspender los plazos señalados por la autoridad para concluir o llevar a cabo las visitas domiciliarias, entre los cuales se encuentran los siguientes, señalados también en el mismo artículo 46-A, del Código Tributario Federal como a continuación se muestra:



Tal y como señalamos en párrafos anteriores, la visita domiciliar concluye con el levantamiento del acta final, la cual deberá ser notificada al contribuyente de manera personal y bajo las mismas formalidades que la orden de visita; adicionalmente, después que se haya levantado el acta final, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de seis meses para emitir y notificar al contribuyente la determinación del crédito fiscal, es decir la resolución definitiva que ésta se sirva emitir con motivo de la visita domiciliar, lo anterior de conformidad con el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, si después del plazo señalado la autoridad no emite y notifica la resolución respectiva, quedará sin efectos todo lo actuado durante el desarrollo de la visita.

Como hemos visto, la visita domiciliaria es una figura muy completa y compleja, la cual requiere de un estudio minucioso, así como de una aplicación y observancia muy estricta en todas y cada una de sus etapas y plazos, respetando sus “reglas” de operación o aplicación, pues de no guardarse éstas de manera debida, la autoridad podría incurrir en una ilegalidad que, en algunos casos, podría ser irreparable en perjuicio tanto de la autoridad fiscal, como del contribuyente visitado.

1.7.2. Revisión de gabinete.

Una vez abordada la visita domiciliaria, que es por antonomasia la principal facultad de fiscalización con la que cuenta la autoridad fiscal por ser, sino la más, sí de las que mayormente utiliza la autoridad para comprobar que los contribuyentes hayan cumplido de manera debida con las obligaciones a su cargo, ahora bien, siguiendo un cierto orden de prelación, abordaremos a continuación la revisión de gabinete como otra auditoria que de igual manera es de mucha importancia y por ello utilizada con demasiada frecuencia por la autoridad fiscal.

Regulada en los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación, la revisión de gabinete es otra forma de fiscalizar o auditar a los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, la cual, a diferencia de la visita domiciliaria, se lleva a cabo dentro de las oficinas de la autoridad, pues por medio de requerimientos, ésta cita al contribuyente para que acuda a las instalaciones de la autoridad fiscal con toda la información que el Fisco le vaya solicitando o requiriendo, relativa a su contabilidad, cuentas bancarias, papales de trabajo, comprobantes y demás documentación que la autoridad fiscal estime como necesaria para verificar el correcto cumplimiento a las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Es importante señalar que en este caso la autoridad tributaria podrá solicitar, además de la información relativa a la contabilidad, información de las cuentas bancarias del contribuyente.

Al respecto, la revisión de gabinete se llevará a cabo bajo el procedimiento establecido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, el cual entre otras cosas establece lo siguiente:

“Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.
[...]"

De la disposición normativa trascrita, se desprende que el inicio de la revisión de gabinete comienza cuando la autoridad le notifica al contribuyente el oficio mediante el cual se ordena la revisión de gabinete, siguiendo para ello las formalidades establecidas en el artículo 134 del propio Código Tributario Federal, el cual señala la manera en la que se deberán notificar todos los actos administrativos por parte de la autoridad fiscal, las cuales son principalmente las siguientes:

- De manera personal en el domicilio fiscal del contribuyente.
- Por buzón tributario.
- Por correo certificado.
- Por estrados.
- A través de edictos.

Ahora bien, una vez esclarecido lo anterior, según la fracción II³⁴ del artículo 48, la autoridad fiscal al momento de realizar la solicitud de información y documentación al contribuyente, le indicará también el lugar, así como el plazo en el cual se tendrá que dar cumplimiento al requerimiento efectuado por la autoridad; según lo dispuesto en el artículo 53, inciso C) del Código Fiscal de la Federación, para el caso de la revisión de gabinete, el contribuyente cuenta con un plazo genérico de quince días para presentar la información y/o documentación solicitada por la autoridad, dicho plazo será prorrogable por diez días más cuando la información requerida sea difícil de proporcionar o de obtener.

Una vez analizada y examinada la información aportada por el contribuyente, la autoridad fiscal emitirá y notificará, de ser el caso, el oficio de observaciones a través del cual se le hace saber al contribuyente revisado las omisiones o hechos detectados durante el procedimiento de revisión, y en virtud de los cuales el contribuyente presuntamente incumplió diversas obligaciones fiscales, lo anterior según lo establece la fracción IV del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, misma que a continuación se transcribe:

³⁴ "Artículo 48.-
[...]"

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
[...]"

“Artículo 48.-
[...]

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán 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 de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.
[...]”

En caso contrario, es decir, que del análisis que efectúe la autoridad a toda la información y documentación que sea proporcionada por el contribuyente no encuentre ningún tipo omisión o violación a las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, la autoridad fiscal notificará a éste la conclusión de la revisión de gabinete por medio del oficio correspondiente, según lo que establece la fracción V³⁵ del multicitado artículo 48 del Código Tributario Federal.

Adicionalmente, la fracción VI del mismo artículo 48, establece que para el caso que la autoridad emita el oficio de observaciones, el contribuyente revisado, contará con un plazo de 20 días hábiles los cuales podrán ser prorrogables hasta por otros 15 días, siempre y cuando se esté revisando más de un ejercicio, y el contribuyente dé aviso a la autoridad de manera oportuna dentro del plazo primigenio, para desvirtuar lo asentado por la autoridad fiscal, o bien corregir su situación fiscal; en caso de que el contribuyente no desvirtúe lo asentado por la autoridad en el multicitado oficio de observaciones, la información plasmada se tendrá como convalidada por parte del contribuyente auditado.

A efecto de sustentar lo anterior, a continuación, transcribimos el contenido de la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 48.-
[...]

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará 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

³⁵ **“Artículo 48.-**
[...]

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
[...]”

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.

[...]"

Ahora bien, después que se haya emitido y notificado el oficio de observaciones, y transcurrido el término señalado en la disposición normativa trascrita en el párrafo inmediato anterior, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de seis meses para emitir y notificar al contribuyente revisado la determinación del crédito fiscal respectivo, la cual constituye la resolución definitiva de la revisión, lo anterior de conformidad con el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, si después del plazo señalado la autoridad no emite y notifica la resolución respectiva, quedará sin efectos todo lo actuado durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, en este caso, la revisión de gabinete.

Finalmente, en cuanto al plazo de duración de la revisión de gabinete, al igual que en la visita domiciliaria, la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de 12 meses para concluir la revisión, plazo que se podrá suspender por las mismas causas o circunstancias que en la visita domiciliaria, lo anterior de conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, aplicable también para la revisión de gabinete.

Como hemos visto, la revisión de gabinete es una facultad de fiscalización muy importante, que le trae muchos beneficios prácticos y cómodos a la autoridad fiscal y por ello es utilizada con mucha frecuencia; es importante también tener muy presentes las diferencias que existen entre la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, puesto que comparten entre sí la mayoría de sus características, ya que nuestra legislación las regula de manera paralela, compartiendo plazos, posibles causales de suspensión en éstos, e incluso hasta artículos, el punto distintivo sin duda lo es el lugar en el que se llevan a cabo, pues mientras que en la revisión de gabinete se lleva a cabo dentro de las oficinas de la autoridad tributaria, en la visita domiciliaria, tal como su nombre lo indica, se desarrolla dentro del domicilio fiscal del contribuyente revisado.

1.7.3. Revisión electrónica.

Después de haber analizado los dos principales pilares sobre los que descansan las facultades de fiscalización con las cuales cuenta la autoridad fiscal federal, comenzaremos a esbozar la que es la facultad de comprobación más “reciente” con la que cuenta la autoridad, pues tal y como lo veremos en el primer punto del siguiente capítulo, es una facultad que entró en vigor hace menos de 10 años, a partir del año 2014, la cual nace a la vida jurídica juntamente con la implementación en nuestro sistema jurídico/tributario del buzón electrónico.

La creación e implementación de la revisión electrónica en nuestro sistema jurídico/tributario, pretendía reducir el tiempo de duración de una auditoría común o tradicional, simplificando plazos, pasos a seguir, reduciendo tiempos y evitando con ello dilaciones innecesarias, así como el hacer más eficientes los recursos tanto humanos como de insumos, además de obviamente, incrementar la recaudación por medio de la detección de contribuyentes que incumplan o apliquen indebidamente las disposiciones fiscales.

Lo que se busca con la implementación de la revisión electrónica es, llevar a cabo una auditoría totalmente virtual, es decir, todo a través de medios electrónicos, pues todo es llevado por medio del buzón tributario, la orden de revisión, la preliquidación, el requerimiento de información, la presentación de la información por parte de los contribuyentes, etcétera, todo a través del buzón y con ello de manera totalmente digital.

Regulada en los artículos 42, fracción IX, 53-B y 53-C del Código Fiscal de la Federación, la revisión electrónica es, según la propia legislación, un análisis llevado a cabo por la autoridad fiscal de la información con la ésta cuenta de los contribuyentes, a efecto de dar sustento a esta primera idea, a continuación transcribimos el contenido de la fracción IX del artículo 42 del Código Tributario Federal:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, 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, estarán facultadas para:

[...]

IX. 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.
[...]"

De la disposición antes trascrita, se desprende que la revisión electrónica se basa en el análisis realizado a la información y documentación que obra en poder de la autoridad, correspondiente a cada contribuyente de manera particular, o bien de los obligados solidarios o terceros relacionados con éstos, misma que versará sobre un rubro o rubros específicos, pertenecientes a una o varias contribuciones. Respecto a este punto, resulta importante hacer mención en el hecho de que la revisión electrónica a diferencia de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, versa sobre rubros o conceptos específicos, es decir, sobre operaciones específicas, concretas.

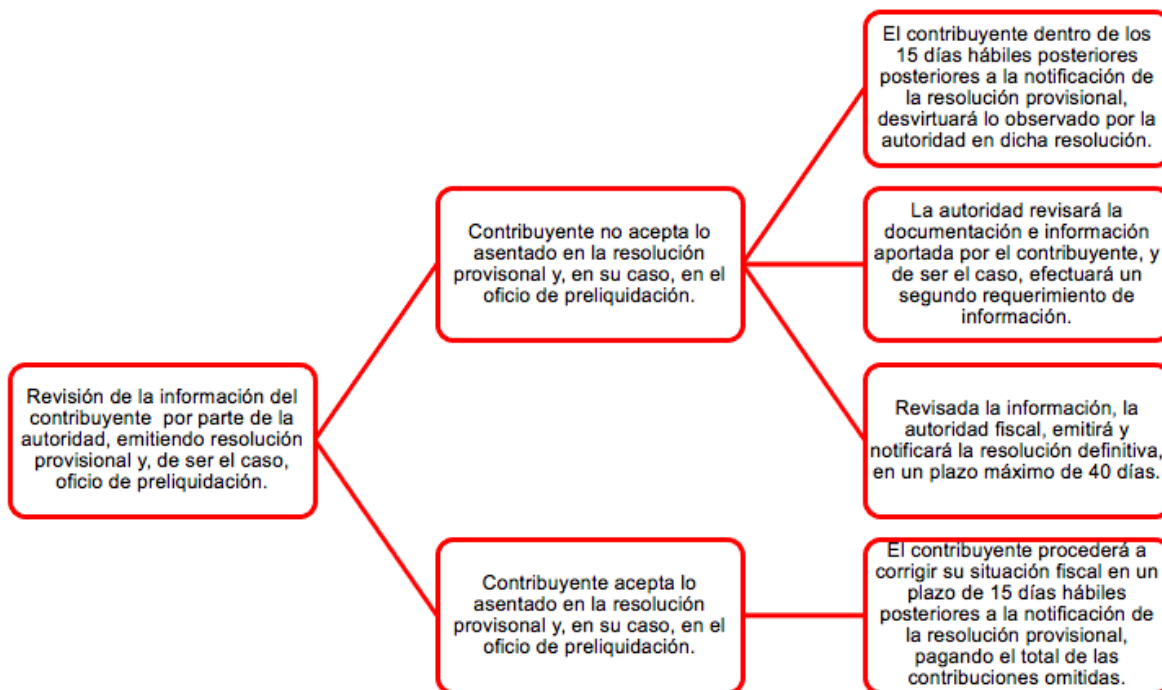
Como podemos ver, la revisión electrónica es una facultad de fiscalización con la cual cuenta la autoridad fiscal, para detectar el posible incumplimiento dado por los contribuyentes a las diversas disposiciones fiscales, para en su caso, determinar las contribuciones omitidas y con ello, el crédito fiscal respectivo, o en su caso la posible comisión de algún ilícito en materia fiscal.

Adicionalmente, es importante destacar el hecho de que ésta pareciera ser una especie de auditoría o fiscalización a la inversa, pues el procedimiento es totalmente contrario a la manera en la cual se efectúan las demás facultades de comprobación, pues la autoridad hace una especie de "preauditoria" con los elementos con los cuales ésta misma cuenta, ya que revisa la información que tiene disponible y a su alcance respecto del contribuyente revisado, para que con base en ello, emita una resolución provisional, incluso, y de ser el caso, emite una "preliquidación" de un crédito fiscal, para después, y hasta este momento, otorgarle al contribuyente la garantía de audiencia, a través de uno o dos requerimientos de información, según sea el caso, y con ello pueda manifestar lo que a su derecho convenga, aportando todos los elementos necesarios tendentes a desvirtuar las presuntas irregularidades observadas por la autoridad.

Es decir, tal y como a continuación veremos, la autoridad fiscal primero audita después "determina" efectuando una "pre - liquidación", para después y hasta el último momento, le permite a los contribuyentes aportar toda la información y documentación, que les ayude a, en su caso, desvirtuar o demostrar el correcto y debido cumplimiento dado por éstos a las diversas disposiciones fiscales a su cargo, por lo cual, de una primera lectura que se realice, pareciera que con la

implementación de ésta figura, se estarían vulnerando diversas garantías fundamentales en perjuicio de los contribuyentes.

Por último, a continuación presentamos el siguiente diagrama, el cual, de manera muy sencilla, resume el procedimiento de fiscalización de la revisión electrónica:



La autoridad cuenta con un plazo máximo de 6 meses para concluir la revisión electrónica, excepto cuando se trate de una revisión electrónica en materia de comercio exterior, siempre y cuando se solicite una compulsión internacional, en cuyo caso el plazo máximo para concluir la revisión será de dos años.

CAPÍTULO II

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS, LA REVISIÓN ELECTRÓNICA.

2.1 Antecedentes.

En el último punto del primer capítulo del presente trabajo, hablamos de manera breve acerca de las principales facultades de fiscalización, o como las denomina el propio Código Fiscal de la Federación, facultades de comprobación, con las cuales cuenta la autoridad fiscal para verificar el correcto y debido cumplimiento por parte de los contribuyentes a las diversas disposiciones fiscales, así como a las obligaciones a su cargo, particularmente abordamos la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y, la que finalmente abordaremos a lo largo del presente capítulo, la revisión electrónica, ésta facultad de fiscalización es relativamente nueva o reciente, pues se introdujo a nuestro Código Fiscal hace casi 10 años.

Por principio de cuentas, en el presente apartado, nos enfocaremos a abordar los antecedentes de la revisión electrónica, para ello resulta importante ubicarnos en el año 2013, cuando el 8 de septiembre de aquel año, el entonces presidente de México, presentó ante el H. Congreso de la Unión el paquete económico para el ejercicio 2014, dentro del cual se incluían una serie de reformas y modificaciones profundas a diversos ordenamientos fiscales, diríamos que se trataba de una reforma fiscal profunda, quizá la más grande hasta ahora, año 2023.

Entre los cambios más trascendentales de aquella reforma, se encuentran los siguientes:

- Se abroga la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU).
- Se crea una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la cual se encuentra vigente en el año 2023.
- En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), se establece un gravamen con tasa del 16% a los chicles o gomas de mascar, así como a los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies que sean utilizadas como mascotas en el hogar.
- Respecto a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), se estableció que las botanas, dulces, chocolates y todos los

productos derivados del cacao, así como lo helados, nieves, paletas de hielo, flanes, cremas de cacahuete y avellanas, pagarían un impuesto del 8%.

- En lo concerniente al Código Fiscal de la Federación, se incorporarían una serie de disposiciones con fines de establecer un mayor control y una mayor vigilancia hacia los contribuyentes, a través de la implementación de más y mayores elementos tecnológicos, incorporando sistemas computacionales, *softwares*; a través de la creación e implementación del entonces muy controvertido, buzón electrónico o buzón tributario, con lo cual, se adiciona al catálogo de facultades de comprobación de la autoridad fiscal la revisión electrónica.
- Finalmente, se introdujo un Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias, MASC, en materia fiscal, a través de la creación e implementación de los Acuerdos Conclusivos.

Como podemos ver, con el surgimiento e implementación del buzón tributario es que surge la revisión electrónica, la cual, a partir del primero de enero del año 2014, se sumó a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para verificar el correcto y debido cumplimiento a las diversas disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, la cual, como veremos más adelante, está llena de aspectos hasta entonces novedosos.

A efecto de comprender mejor por qué se creó e implementó dicha figura, resulta indispensable acudir a la exposición de motivos de la “Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.”, la cual, al respecto refiere lo siguiente:

“Revisiones electrónicas

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación que la autoridad solicite, la cual, por su volumen, es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año. Actualmente, una auditoría dura en promedio, 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Bajo el esquema de fiscalización electrónica, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por buzón tributario; se propone que el contribuyente atienda por esta vía los requerimientos de la autoridad, se estima que esta revisión podría durar hasta máximo 3 meses.

Se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, emitiendo una

resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), con lo cual se permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos que desvirtúen lo observado por la autoridad, todo por la misma vía.

Los actos de fiscalización electrónica se centrarán en renglones, rubros, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión en un 60%, con una disminución de costos para el contribuyente.

Al dar sustento legal a las revisiones electrónicas, permitirá incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad de la autoridad, ya que de acuerdo con datos de la OCDE, 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% de los contribuyentes.”.³⁶

Del contenido de la exposición de motivos, destacamos principalmente las siguientes consideraciones tomadas en cuenta por el legislador para crear e implementar la figura de la revisión electrónica:

- Qué la revisión electrónica nace a partir de la necesidad de hacer eficiente la fiscalización por parte de la autoridad fiscal hacia los contribuyentes, pues se busca que con su implementación, se pueda reducir de manera significativa el tiempo de duración de la auditoría en cuestión, lo anterior en virtud de que tanto la información, como todo el proceso de fiscalización es llevado a cabo vía electrónica, a través del buzón tributario de los contribuyentes, al respecto, el legislador estimaba un periodo máximo de duración de tres meses, no más; lo cual finalmente fue modificado en la legislación vigente.

- Que con la información con la cual cuenta la autoridad fiscal, es decir, la que obre en sus sistemas, podrá efectuar, siguiendo para ello, las modalidades establecidas en las propias disposiciones fiscales, la determinación de hechos u omisiones, emitiendo para ello una resolución provisional en la cual se haga de manera previa, una determinación respecto de las contribuciones presuntamente omitidas, mismas que podrán ser desvirtuadas o pagadas a través de la autocorrección que efectúe el contribuyente, todo ello por medio del mismo canal, el buzón tributario de los contribuyentes.

- Que una de las bondades de la revisión electrónica es que esta versará únicamente en renglones o rubros específicos, es decir un apartado específico de la declaración o del ejercicio del contribuyente, perteneciente a contribuciones específicas, no teniendo para ello que revisar todo el ejercicio completo, con lo cual

³⁶ Gaceta Parlamentaria, del 8 de septiembre de 2013, que contiene la: “*Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.*”, pp. XCVI – XCVII.

se reducirían los plazos de revisión, según el legislador, hasta en un 60%, disminuyendo tiempos y costos para el contribuyente.

- Que con la implementación de la revisión electrónica, se busca auditar a un mayor número de contribuyentes, pues al llevarse todo el proceso de fiscalización de manera electrónica, la autoridad fiscal podrá aumentar sus capacidades de revisión, auditando así, a un mayor número de contribuyentes, en pocas palabras, ante una mayor reducción respecto de los periodos de duración en las auditorías, la autoridad fiscal podrá revisar o auditar a más contribuyentes.

Como podemos ver, la revisión electrónica fue ideada como una auditoría capaz de reducir el tiempo de duración de un procedimiento fiscalizador, haciéndolo eficiente y optimizando todo tipo de recursos tanto físicos como materiales, lo cual se traduciría en que la autoridad a su vez, pudiera revisar a un mayor número de contribuyentes, reduciendo con ello también los costos, tanto para la autoridad fiscal como para los contribuyentes, pues al ser todo el proceso de auditoría llevado a cabo a través del buzón tributario, la presentación y manejo de la información, así como la intercomunicación sería más ágil y expedita.

Finalmente, resulta importante destacar el uso de las, hasta ese entonces, nuevas tecnologías de la información utilizadas por la autoridad fiscal, reflejo de ello fueron las expediciones de las facturas electrónicas o CFDI'S (Comprobantes Fiscales Digitales por Internet), la obligación de llevar la contabilidad por parte de los contribuyentes de manera electrónica, el uso e implementación de la firma electrónica avanzada (FEA) FIEL, hoy e.firma, y el propio buzón electrónico o tributario. Como bien pudimos ver, la revisión electrónica fue implementada por la autoridad como una respuesta ante el uso cada vez más frecuente de las nuevas tecnologías de la información, y con ello fomentar e impulsar una fiscalización más ágil y hasta cierto punto amigable, tanto para los contribuyentes como para la propia autoridad fiscal.



37

2.2 Formalidades y procedimiento en la revisión electrónica.

Como vimos anteriormente, la revisión electrónica es una facultad de fiscalización que surgió, en parte, gracias al uso e implementación de las nuevas tecnologías por parte de la autoridad fiscal, por lo cual, una vez analizado detenidamente el concepto de dicha figura jurídico/fiscal, así como sus antecedentes y las causas que le dieron origen según el legislador, a continuación en el presente apartado empezaremos a revisar y desarrollar detenidamente sus reglas de operación, es decir, la manera en que se lleva a cabo la revisión electrónica, así como las formalidades que se tienen que seguir.

Es el artículo 53-B, el que regula y establece las pautas que deberán seguirse para llevar a cabo las revisiones electrónicas por parte de las autoridades fiscales, ahora bien, comencemos por el principio, el inicio de la revisión electrónica se da con la emisión de la resolución provisional que se sirva elaborar la autoridad fiscal, lo anterior tal y como lo señala a continuación la fracción I, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, disposición que a continuación se transcribe:

³⁷ Imagen tomada del sitio web, perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, (SAT): <https://www.facebook.com/satmexico/photos/pb.100064447519414.-2207520000/2069731386380172/?type=3>

“**Artículo 53-B.-** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.
[...]

De la disposición normativa transcrita, se desprende que la autoridad fiscal con base en la información y documentación que obre en su poder, dará a conocer al contribuyente los hechos u omisiones detectados en la información que se tenga de éste, mismos que pudieran entrañar el posible incumplimiento de obligaciones por parte del contribuyente, para lo cual la autoridad emitirá una revisión provisional, y en el supuesto que de la revisión efectuada se tenga conocimiento acerca de la omisión de alguna o algunas contribuciones, se acompañará a ésta, un oficio de preliquidación del crédito fiscal.

Como vemos, está facultad de fiscalización nace o inicia para efectos del Código Fiscal de la Federación, hasta que la autoridad fiscal notifica la resolución provisional a través del buzón tributario, de conformidad con lo establecido en la fracción I, así como del penúltimo párrafo, del artículo 53-B³⁸ del Código Tributario Federal.

Por lo tanto, al ser la revisión electrónica una facultad de comprobación cuyo procedimiento es llevado de manera exclusiva a través del buzón tributario, deberá guardar todas las formalidades aplicables a dicho medio de intercomunicación, pero antes de revisar lo que implica el uso del buzón tributario, debemos partir de la base que todo acto emanado de la autoridad fiscal, al tratarse de actos administrativos, éstos deberán cumplir con los formalismos o requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismo ordenamiento que por su importancia y trascendencia, a continuación analizaremos:

³⁸ “**Artículo 53-B.-**
[...]

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.
[...]

**ARTÍCULO 38
CÓDIGO
FISCAL DE LA
FEDERACIÓN**
(requisitos de
los actos
administrativos)

Constar por escrito, en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

Fracción I

Señalar la autoridad que lo emite.

Fracción II

Señalar lugar y fecha de emisión.

Fracción III

Estar fundado y motivado, señalando además, en este caso, el objeto o propósito.

Fracción IV

Ostentar la firma del funcionario competente en caso de tratarse de una resolución que conste en un documento digital, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la cual tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Fracción V

Señalar el nombre o nombre 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.

Fracción VI

De una lectura realizada a los requisitos que establece el ordenamiento antes visto, se desprende que todas las determinaciones que la autoridad emita durante la revisión electrónica deberán cumplir por lo menos, con los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Hay que señalar que autoridad lo está emitiendo.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado y motivado, mencionando el objeto o propósito de que se trate, en este caso, de qué trató la revisión electrónica y sobre que rubro o rubros, conceptos o contribuciones, en su caso, versó la revisión llevada a cabo por la autoridad.
- Deberá contener, en este caso, la firma electrónica avanzada, de la autoridad o funcionario competente para ello.
- Contendrá también el nombre o nombres de las personas a las cuales vaya dirigido.

Resulta importante destacar el hecho de que la autoridad fiscal pueda hacer uso de la información con la cual cuenta para inquirir si el contribuyente revisado incurrió en una omisión o bien en un indebido cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales a las que se encuentra obligado, y ello sirva de base para llevar a cabo, en este caso, la determinación y “preliquidación”, por lo tanto, para que tales

resoluciones se encuentren debidamente fundadas y motivadas, como lo señala la fracción IV del artículo 38, éstas deberán apoyarse forzosamente en el artículo 63 primer párrafo³⁹ del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, de una lectura realizada a los dispositivos antes señalados (artículos 38 fracción IV, 53-B y 63), se colige que si derivado del ejercicio de facultades fiscalización, en este caso, la revisión electrónica, la autoridad fiscal determina que del análisis a la información y documentación que obra en su poder, se desprende que el contribuyente incurrió en omisiones en cuanto al pago o autodeterminación de contribuciones, tanto la resolución provisional, como la “preliquidación”, deberán fundarse y motivarse principalmente, con los artículos 63, 42 fracción IX y 53-B, por lo tanto, y desde nuestro particular punto de vista, consideramos que en todas y cada una de las resoluciones o determinaciones que la autoridad emita dentro de la revisión electrónica, éstas deberán estar fundadas y motivadas, apoyándose principalmente con el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, pues es este artículo el que da pauta para que la autoridad pueda llevar a cabo el análisis de la información y documentación con la que esta cuenta.

Adicionalmente, al ser una facultad de fiscalización llevada a cabo por la autoridad fiscal a través de un medio digital como lo es el buzón tributario, todas las notificaciones que se realicen a lo largo de la revisión electrónica, deberán seguir las formalidades establecidas para ello, mismas que se encuentran señaladas en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, las cuales se señalan a continuación:

³⁹ “**Artículo 63.-** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales. [...]”



Adicionalmente, es importante señalar que una vez transcurrido el plazo de los tres días para que el contribuyente se dé por notificado, aperturando el acto o resolución a notificar, con independencia de lo anterior, la notificación se tendrá por realizada al cuarto día contado a partir del día siguiente a aquel en que fue recibido el mencionado archivo en su buzón.

Ahora bien, como hemos visto, una vez que la autoridad fiscal analiza la información y documentación, la autoridad de manera directa, y sin dar aviso previo al contribuyente de que se encuentra sujeto a un acto de fiscalización, y sin efectuarle tampoco algún tipo de requerimiento, ésta le notificará al contribuyente la resolución provisional, a través de la cual le informará al contribuyente fiscalizado, el resultado de la revisión efectuada, y de ser el caso, dicha resolución provisional ira acompañada de la respectiva “preliquidación” del crédito fiscal que corresponda.

Al respecto, se le denomina resolución provisional puesto que es únicamente el resultado de lo que de manera unilateral observó la autoridad fiscal, para lo cual, la autoridad en la misma resolución, le requerirá al contribuyente para que en el lapso de 15 días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente en que surta efectos la notificación de la resolución provisional, aporte la documentación que éste estime necesaria, así como el que manifieste lo que a su derecho convenga, a efecto de poder desvirtuar lo observado por la autoridad durante el procedimiento de

fiscalización, o bien, en su caso, acredite el pago de las contribuciones omitidas señaladas en la resolución provisional, lo anterior de conformidad con la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, es importante mencionar lo que señala el segundo párrafo de la misma fracción II del artículo 53-B, ya que en caso de que el contribuyente acepte lo observado por la autoridad en la resolución provisional y en su caso en el oficio de preliquidación, éste deberá corregir su situación fiscal dentro del mismo plazo de 15 días hábiles, pagando el total de las contribuciones omitidas, además de los accesorios, en los términos establecidos en el oficio de preliquidación, adicional a la multa que deba pagar el contribuyente, la cual será únicamente del 20% respecto de las contribuciones omitidas, esto último es una ventaja significativa, pues según el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece que el monto de la multa será de entre el 55 y el 75% de las contribuciones omitidas.

A efecto de dar sustento a lo anterior, a continuación, referimos el artículo 53-B, fracción segunda, del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 53-B.-
[...]

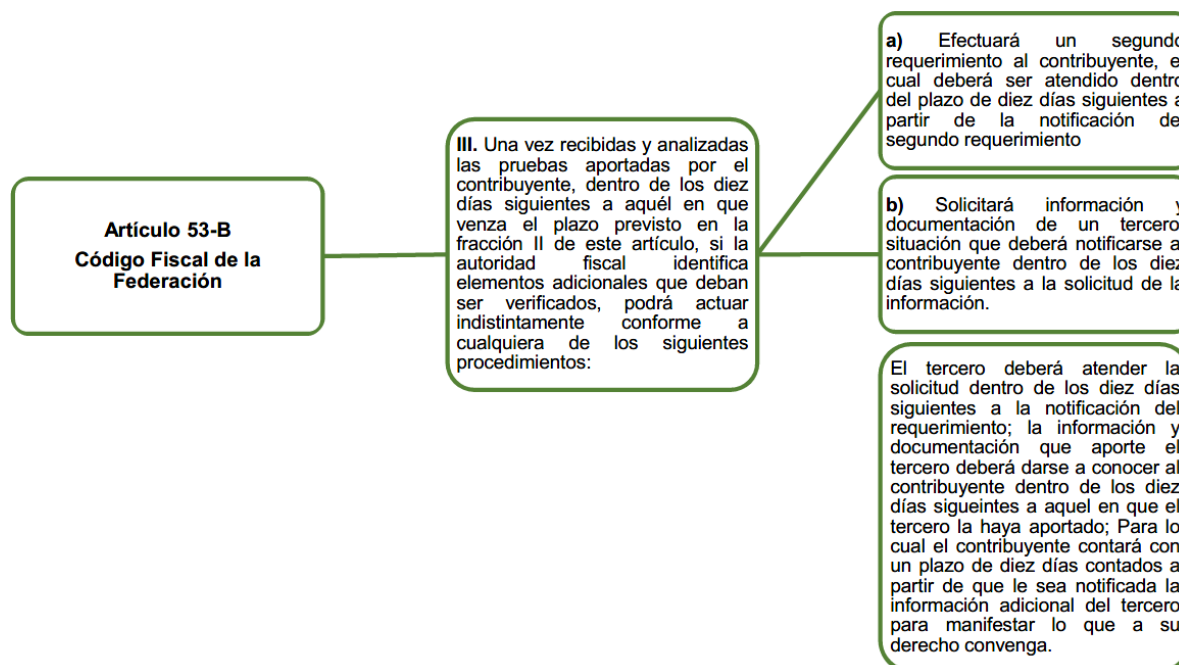
II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

[...]”

Una vez analizadas las pruebas y recibida la información, que en su caso haya aportado el contribuyente respecto de lo observado por la autoridad en la resolución provisional, la autoridad extractora procederá a analizar la información aportada, y de ser el caso que ésta encuentre elementos adicionales que tengan que ser verificados, procederá a efectuar un segundo requerimiento de información y/o documentación al contribuyente, el cual deberá ser desahogado dentro de los 10 días, contados a partir del día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del mencionado requerimiento. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá solicitar

también información a un tercero relacionado con la operación o rubro revisado, una vez que el tercero en cuestión reciba el requerimiento de información por parte de la autoridad, éste deberá cumplimentarlo dentro de los 10 o bien 15 días hábiles siguientes⁴⁰, según sea el caso, contados a partir del momento en que se le notifique el requerimiento en cuestión; a su vez, la autoridad dará a conocer al contribuyente fiscalizado la información presentada por el tercero, para que dentro de los siguientes 10 días hábiles, el contribuyente pueda manifestar lo que a su derecho convenga respecto de dicha información, lo anterior, de conformidad con la fracción III del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, como se muestra a continuación:



Ahora bien, respecto a los plazos, la autoridad cuenta con un máximo de 40 días para emitir y notificar al contribuyente fiscalizado la resolución definitiva que corresponda, mismo plazo que será conmutado, según sea el caso, a partir de la realización de los siguientes supuestos:

⁴⁰ El plazo de 15 días hábiles para presentar la información y dar cumplimiento al requerimiento efectuado, lo otorga el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2023, por su trascendencia, a continuación se transcribe:

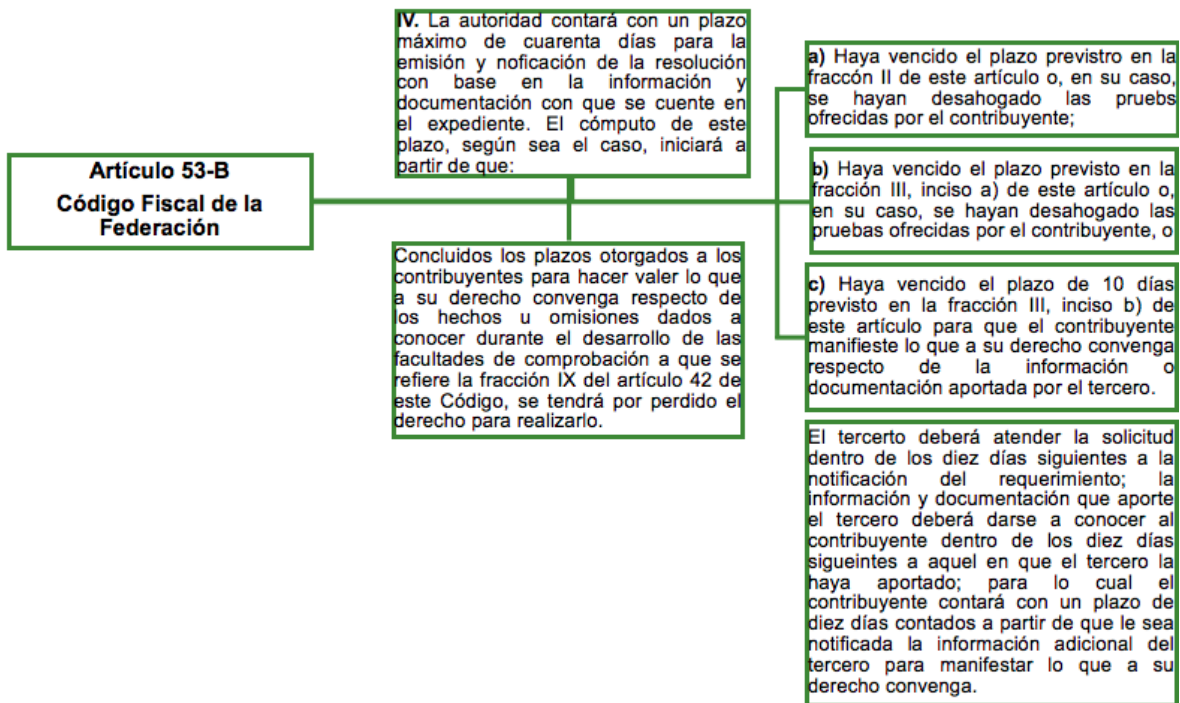
“**Artículo 61.-** Para los efectos del artículo 53-B, primer párrafo, fracción III, inciso b) del Código, cuando en una revisión electrónica las Autoridades Fiscales soliciten información y documentación a un tercero, éste deberá proporcionar lo solicitado dentro del plazo de quince días siguientes, contado a partir de aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento.

[...]

- Cuando haya vencido el plazo de 15 días otorgado al contribuyente para aportar la documentación e información, tendentes a desvirtuar lo observado por la autoridad en la resolución provisional, o bien se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente.
- Cuando se trate de los casos en los cuales se efectúe un segundo requerimiento a los contribuyentes revisados (fracción III, inciso a), del artículo 53-B), una vez fenecido el plazo de 10 días para dar cumplimiento al referido requerimiento, o bien se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente.
- Tratándose de requerimientos de información efectuados a terceros relacionados, cuando se haya vencido el plazo de 10 días otorgado al contribuyente fiscalizado, para que manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información aportada por el tercero relacionado con la operación revisada.

En adición a lo anterior, resulta importante señalar que una vez vencidos los plazos otorgados a los contribuyentes fiscalizados para que se manifiesten respecto de los hechos u omisiones observados por la autoridad fiscal en la revisión electrónica, el contribuyente tendrá por precluido el derecho que le asistía para poder desvirtuar lo observado por la autoridad.

Lo anterior, encuentra sustento en la fracción IV, en sus incisos a), b), c), y el párrafo segundo del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que a continuación presentamos:



Como vimos, de conformidad con el Código Fiscal, éste hace referencia al desahogo de pruebas, recordemos que según el mencionado ordenamiento serán admisibles toda clase pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones⁴¹, también resulta pertinente señalar que toda prueba documental será desahogada por su propia y especial naturaleza, y es que hasta el año 2017 estaba contemplado que los contribuyentes pudieran ofrecer como medio de prueba alguna prueba pericial, tan es así que aún existe, además de los cambios no efectuados en los incisos a), b), y c) primer párrafo del artículo 53-B, una disposición al respecto en el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2023⁴².

Adicionalmente, resulta importante destacar que la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de seis meses para concluir la revisión electrónica, el cual comenzará a conmutarse a partir de la notificación de la resolución provisional al contribuyente fiscalizado; tratándose de las revisiones electrónicas en materia de comercio exterior, siempre y cuando se solicite una compulsión internacional, el plazo máximo

⁴¹ **Artículo 130**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

⁴² “**Artículo 62.-** 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, contado a partir de aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento. Para los efectos del artículo 53-B, primer párrafo, fracción III, segundo párrafo del Código, el desahogo de pruebas periciales que se hayan ofrecido dentro del plazo de quince días a que se refiere la fracción II de dicho artículo, se deberá realizar dentro de los veinte días siguientes a su ofrecimiento.”

para concluir la revisión será de dos años, lo anterior de conformidad con el último párrafo del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 53-B.-

[...]

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados 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. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.”.

En efecto, de lo transcrito en el párrafo inmediato anterior, se desprende que el cómputo del plazo con el cual cuenta la autoridad para concluir la revisión electrónica se verá suspendido por las siguientes causales:

- Huelga de los trabajadores con los que cuente el contribuyente (Fracción I).
- Fallecimiento del contribuyente, y hasta en tanto no se designe la albacea o representante legal de la sucesión (Fracción II).
- Cuando el contribuyente desocupe el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso respectivo a la autoridad fiscal (Fracción III).
- Por la interposición de algún medio defensa, y hasta en tanto no se dicte la respectiva resolución definitiva (Penúltimo párrafo).

Respecto a lo anterior, consideramos que no debería de ser considerada como una causal de suspensión, en cuanto a la interrupción o detención del plazo para concluir la revisión electrónica, la fracción III del artículo 46-A del Código Tributario Federal, ello, en virtud de la naturaleza en sí del propio procedimiento de fiscalización, pues recordemos que éste es llevado a cabo completamente, en todas sus etapas, por medio del buzón tributario, por cual, la autoridad en ningún momento se presenta en el domicilio fiscal del contribuyente, en todo caso la autoridad tendrá que acudir al domicilio fiscal de la persona fiscalizada hasta el Procedimiento Administrativo de Ejecución, PAE, momento en el cual, evidentemente, ya se habrá concluido la revisión electrónica, por lo tanto el hecho de que el contribuyente desocupe o abandone el domicilio fiscal sin dar aviso al Fisco resulta intrascendente para el caso de la revisión electrónica.

Finalmente, con lo visto hasta este punto, podemos ir advirtiendo algunos de los vicios con los cuales cuenta la figura de la revisión electrónica, además de las

posibles ventajas de esta figura, que no es otra cosa más que una auditoría “sumaria”, ya que la finalidad de la presente facultad de fiscalización es poder revisar a los contribuyentes de manera breve y evitando dilaciones innecesarias, todo ello gracias a la implementación y uso de la tecnología por parte de la autoridad.

2.3 La preliquidación.

Tal como lo mencionamos en el punto anterior, una vez efectuada la revisión a la información y documentación con la que cuenta la autoridad fiscal, y de ser el caso que se detecte que el contribuyente incurrió, de manera presuntiva, en una omisión en cuanto a la determinación y/o entero de contribuciones, o bien alguna otra irregularidad detectada durante la revisión efectuada por parte de la autoridad, que sugiera el pago de algún crédito fiscal a cargo de los contribuyentes, la autoridad fiscal emitirá junto con la resolución en comento, un oficio de preliquidación.

Respecto del oficio de preliquidación, es una figura única, propia y característica de la revisión electrónica, acerca del cual, no existe como tal una definición dentro del Código Fiscal de la Federación, ni en ningún otro ordenamiento dentro del sistema jurídico mexicano, ello se debe, principalmente, a la falta de técnica legislativa por parte del legislador; lo cual quiere decir que se trata de un concepto jurídico indeterminado, es decir, se trata de un concepto que es configurado por la ley como un supuesto concreto, de tal forma, que solamente se da una única solución justa en la aplicación del concepto a la circunstancia de hecho⁴³.

La preliquidación, podría ser definida como un oficio por virtud del cual la autoridad, tomando como base lo detectado en el análisis realizado a la información y documentación con la que ésta cuenta, determina o señala de manera presuntiva, las omisiones en cuanto a la determinación y pago de las contribuciones supuestamente omitidas por el contribuyente, lo anterior se dice así, porque los contribuyentes podrán desvirtuar lo observado y asentado por la autoridad fiscal, tanto en la resolución provisional, como en este caso, en el oficio de preliquidación, y por otro lado, en el supuesto de que el contribuyente decida autocorregirse, o bien no desvirtuar lo asentado por la autoridad, este oficio ya no sería de preliquidación, sería entonces un oficio de liquidación, por virtud del cual, el contribuyente en cuestión corregiría su situación fiscal, dando por concluida la revisión electrónica.

⁴³ SAINZ MORENO, Fernando, “*Conceptos Jurídicos, Interpretación y Discrecionalidad Administrativa*”, 1ed., Civitas, Madrid, España, 1976, p. 273.

Adicionalmente, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal Constitucional, ha definido lo que es la preliquidación, a partir de la emisión del siguiente criterio jurisprudencial:

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO. La preliquidación de las contribuciones omitidas contenida en la resolución provisional, se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos al verificar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con los pagos definitivos de una contribución, señalando la cantidad que, en su caso, deberá cubrir para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal. Por esa razón, la preliquidación **constituye una propuesta de pago** para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, no así un requerimiento de pago, ya que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización respectivo o en el recurso de revocación, la autoridad hacendaria dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas.”⁴⁴

Como podemos ver, del criterio jurisprudencial antes señalado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que la preliquidación es un acto declarativo por medio del cual, la autoridad fiscal invita al contribuyente a corregir su situación fiscal, con base en lo observado por la autoridad extractora en la resolución provisional, constituyendo así, una propuesta de pago, y no un requerimiento del mismo al contribuyente, pues éste es de carácter, y como su nombre lo indica, provisional y no definitivo, en virtud de que el contribuyente si no está de acuerdo con lo en él asentado, puede, en un primer momento, manifestar lo que se a su derecho convenga, aportando la información y documentación necesaria, tendente a desvirtuar lo asentado por la autoridad, o bien interponer los mecanismos de defensa a su alcance.

Con lo hasta aquí expuesto, podemos tener una idea más clara de lo que es y lo que implica la figura de la preliquidación, la cual es una manifestación o declaración unilateral de la autoridad, y no un requerimiento de pago, mismo oficio que depende en mayor medida del contribuyente si es de carácter provisional o definitivo, y que puede quedar o no sin efectos.

⁴⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012939, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 158/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 726.

2.4 Beneficio del procedimiento de adopción y suscripción del Acuerdo Conclusivo.

Como hemos visto en varios puntos del presente trabajo, la autoridad fiscal al llevar a cabo sus actos de fiscalización, dentro de los cuales, los contribuyentes pueden percatarse, previo a la emisión de la resolución definitiva o determinación respectiva del crédito, acerca de los hechos u omisiones detectados por la autoridad en la auditoría o procedimiento de revisión efectuado, ante los cuales, en ciertas ocasiones éstos se pueden encontrar limitados para poder hacer frente, o bien desvirtuar lo observado por la autoridad, y ante los posibles riesgos o contingencias que implicaría la determinación de un crédito fiscal, con todo y las actualizaciones y accesorios, o bien, los costos y el tiempo en los que el contribuyente tendría que incurrir por controvertir la resolución definitiva emitida por la autoridad fiscalizadora, en un primer momento, ante la propia autoridad, o bien por medio de un Juicio Contencioso Administrativo Federal, llegando quizá hasta el Juicio de Amparo.

Es por ello por lo que, a modo de presentar alguna alternativa o solución a una contingencia que podría en su caso generarse por la interposición o instauración de un procedimiento contencioso jurisdiccional, se crearon los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, por sus siglas, MASC, en los cuales, tanto la autoridad fiscal como el contribuyente pueden verse beneficiados.

En efecto, el Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal, recibe el nombre de Acuerdo Conclusivo, el cual nace a la par de las revisiones electrónicas, es decir, a partir del ejercicio fiscal 2014, año en el que fueron también introducidos al Código Fiscal de la Federación, dentro del Título Tercero, adhiriendo un Capítulo Segundo denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, al respecto, consideramos importante tomar en cuenta los motivos empleados por el legislador para introducir ésta figura a la legislación fiscal federal, por ello, a continuación revisaremos la exposición de motivos de la “Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.”, la cual, refiere lo siguiente:

“Acuerdos conclusivos

El artículo 2o., fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece el derecho a corregir la situación fiscal de los contribuyentes con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria correspondiente. En ese sentido, el artículo 32 del Código, dispone que iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, los contribuyentes pueden presentar declaraciones complementarias, cumpliendo con

el pago de multas, conforme al artículo 76 del Código. Derivado de lo anterior, y con el fin de ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, se propone la figura de Acuerdos Conclusivos, mediante la adición de un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

La propuesta que se formula considera la participación de la Procuraría de la Defensa del Contribuyente, y en caso de alcanzar un Acuerdo Conclusivo, la PRODECON constataría que estos fueron alcanzados conforme a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo de la adopción de los acuerdos conclusivos.

Se propone que la solicitud de un acuerdo conclusivo sea opcional y a petición de los contribuyentes; sin embargo, para aquéllos que lleguen a suscribir un acuerdo conclusivo se plantea la condonación, en la primera ocasión, del 100% de multas; en la segunda y posteriores suscripciones, aplicará la condonación en términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, además se propone que no procederá ningún medio de impugnación contra el mismo y que surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no podrá ser aplicado en sus términos a ningún otro contribuyente.”.⁴⁵

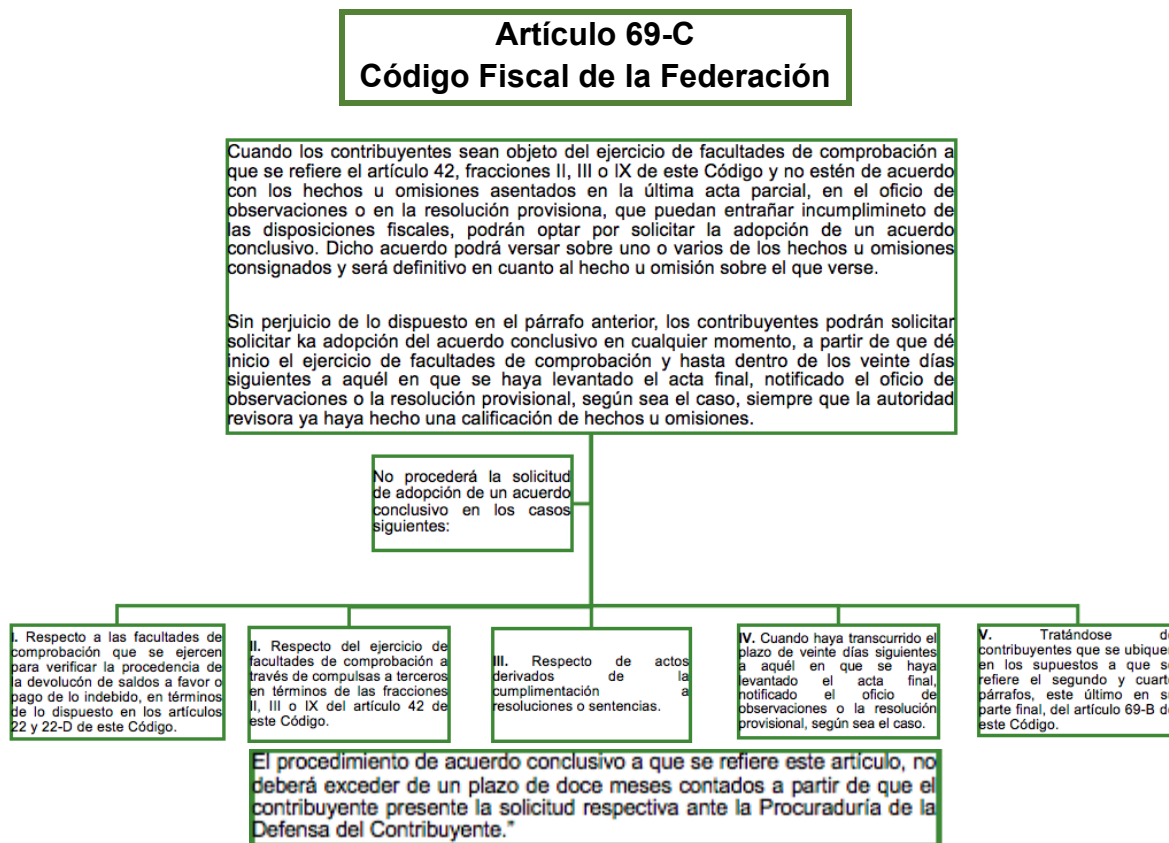
El Acuerdo Conclusivo nace a partir de la necesidad de poder brindar mayores facilidades que permitan a los contribuyentes corregir su situación fiscal, específicamente dentro del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, siendo el órgano conciliador, el árbitro entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON.

Adicionalmente, la naturaleza del Acuerdo Conclusivo es la de ser una mecanismo opcional para el contribuyente, pues aquel se inicia a petición de éste, y que en caso de concretarse - se previno desde un inicio – se podrá acceder al beneficio de condonar la totalidad de las multas o sanciones, así como el hecho de que lo acordado o consensuado entre las partes no podría ser controvertido en una instancia jurisdiccional, ni por el contribuyente, ni tampoco por la autoridad fiscal, surtiendo sus efectos únicamente entre las partes.

Como vimos, el legislador al idear los Acuerdos Conclusivos, lo hizo pensando en una figura jurídica que desde luego lograra un beneficio tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal, siendo un procedimiento ágil y amigable para todos, que lograra llegar a un consenso de forma amigable entre ambas partes, mejorando así la relación contribuyente – autoridad fiscal, por medio de un órgano que actúe como un tercero, de manera totalmente neutral, como todo buen árbitro u órgano conciliador.

⁴⁵ Gaceta Parlamentaria, del 8 de septiembre de 2013, que contiene la: “*Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.*”, pp. CX – CXI.

Los Acuerdos Conclusivos, son una figura jurídica, que constituye el primer medio alternativo de solución de controversias en procedimientos de fiscalización, mismos que implican una solución anticipada a determinadas facultades de comprobación de la autoridad fiscal⁴⁶, lo anterior resulta ser así, ya que el Acuerdo Conclusivo aplica, según el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, únicamente para aquellos contribuyentes que sean objeto de algún acto de fiscalización por parte de la autoridad fiscal, específicamente, tratándose de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, tal como se muestra en el siguiente diagrama:



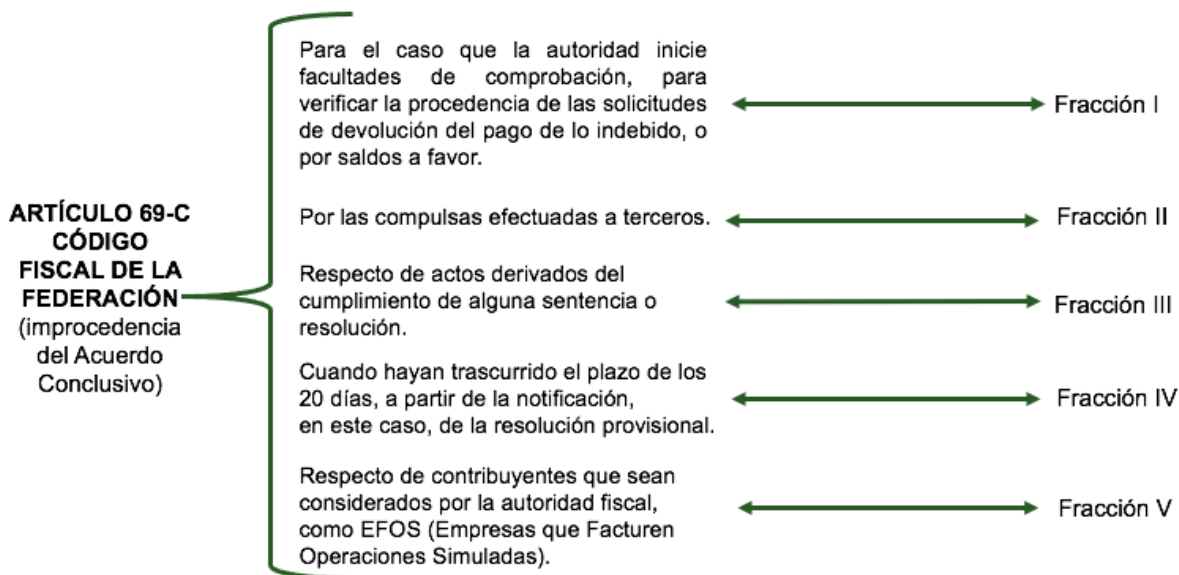
El acuerdo conclusivo procederá cuando el contribuyente no esté de acuerdo con lo observado y detectado por la autoridad fiscal, información que tendrá que estar consignada dentro del acta final para el caso de las visitas domiciliarias, en el oficio de observaciones para las revisiones de gabinete, o bien en la resolución provisional tratándose de la revisión electrónica; así mismo el contribuyente podrá solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, una vez iniciadas las facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal, y hasta dentro de los 20 días posteriores al

⁴⁶ AGUILAR CERVANTES, Juan Antonio, “Derecho Procesal Fiscal”, 3ª. ed., Tirant lo Blanch, México, 2022, p. 165.

levantamiento del acta final, notificado el oficio de observaciones, o en este caso, la resolución provisional.

Al respecto, cabe destacar que para el caso concreto el contribuyente tendrá 20 días para solicitar la adopción y posterior suscripción del acuerdo conclusivo, hasta que le haya sido notificada la resolución provisional, pues es hasta ese momento en que éste se entera de que está siendo sujeto a una revisión por parte de la autoridad fiscal.

El Acuerdo Conclusivo, no procederá cuando se trate de los siguientes supuestos:



Respecto del plazo de duración, el Acuerdo Conclusivo no podrá durar más de 12 meses, contados a partir de que el contribuyente solicita la adopción de este ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El procedimiento para llevar a cabo la adopción y en su caso, la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, es según el artículo 69-D del Código Fiscal de la Federación⁴⁷ el siguiente:

⁴⁷ "Artículo 69-D.- El contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

Una vez notificado al contribuyente, en este caso, la resolución provisional, acudirá ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON, para solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, mediante el ingreso de un escrito libre en el cual éste señalará los hechos u omisiones que la autoridad le atribuye y con los cuales no esté de acuerdo el contribuyente, adjuntando la documentación necesaria que apoye su dicho, realizando con ello, su propuesta de acuerdo conclusivo, es decir, los términos en los cuales el contribuyente, en su caso, propone corregir su situación fiscal.

Derivado de lo anterior, recibida la propuesta de acuerdo conclusivo por parte del contribuyente, la PRODECON cuenta con un plazo de tres días hábiles⁴⁸ para que, de no encontrar ningún elemento o motivo de prevención, proceda a dictar un acuerdo de admisión por virtud del cual notificará, y mandará dar vista a la autoridad fiscal con la propuesta de acuerdo conclusivo realizada por el contribuyente, para que dicha autoridad proceda a manifestarse en un plazo de 20 días posteriores a la notificación de dicho acuerdo de admisión, y con ello señale, medularmente, si está de acuerdo o no con la propuesta de Acuerdo Conclusivo en los términos planteados por el contribuyente, o bien, de ser el caso, rechace de plano la propuesta o señale los términos en los cuales sí procedería la adopción de dicho acuerdo, resulta preciso señalar que cualquiera que sea la respuesta de la autoridad, ésta deberá estar debidamente fundada y motivada.

Ahora bien, en el supuesto que la autoridad acepte la propuesta de Acuerdo Conclusivo en los términos y condiciones planteados por el contribuyente, la PRODECON, dentro de los 20 días posteriores a que recibió la respuesta afirmativa por parte de la autoridad, por virtud de la cual acepta la propuesta de Acuerdo Conclusivo planteada por el contribuyente, procederá a elaborar el proyecto respectivo, con el cual mandará a dar vista a las partes para que de no existir inconveniente, se proceda a la firma del mismo por triplicado, firmándolo tanto la autoridad, como la Procuraduría y el contribuyente, en tres tantos, uno para cada una de las partes signantes.⁴⁹

En caso de que la autoridad realice un planteamiento distinto, con nuevos términos y condiciones o bien rechace de plano la propuesta de acuerdo conclusivo intentado por el contribuyente, la PRODECON a modo de, en todo tiempo, buscar lograr un consenso entre las partes, realizando así su función de árbitro o ente conciliador, y

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.”

⁴⁸ **Artículo 100**, primer párrafo, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigentes en 2023.

⁴⁹ **Artículo 69-E**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

a modo de lograr un mayor proveer, convocará a mesas de trabajo⁵⁰ en las cuales, ambas partes, autoridad y contribuyente, bajo la mediación y moderación de la Procuraduría, negociarán los términos y condiciones en los cuales, en su caso, se adoptará y suscribirá el Acuerdo Conclusivo.

Derivado de lo anterior, y aun habiéndose llevado a cabo las mesas de trabajo señaladas en el párrafo inmediato anterior, no se logre un consenso entre las partes, la PRODECON, cerrará el procedimiento de adopción de acuerdo conclusivo, mediante la emisión del acuerdo de cierre respectivo, el cual se notificará a las partes.

Resulta importante señalar que desde la admisión de la solicitud del Acuerdo Conclusivo por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y hasta en su caso el cierre definitivo o bien la adopción y suscripción de este, quedarán suspendidos los plazos con los cuales cuentan las autoridades fiscales para elaborar y notificar la resolución definitiva, o bien concluir definitivamente con sus facultades de comprobación, en este caso, de seis meses.⁵¹

Adicionalmente, uno de los beneficios con los cuales cuenta el contribuyente que haya suscrito el Acuerdo Conclusivo, es la obtención, por única ocasión, de la condonación del 100% de las multas, no obstante que para el caso que el contribuyente solicite y adopte con posterioridad otro acuerdo conclusivo, se podrá negociar la condonación de las multas y recargos, ya sea dentro de la elaboración de la propuesta de acuerdo conclusivo, o bien, en alguna mesa de trabajo con las autoridades fiscales.⁵²

Es importante mencionar que los consensos alcanzados en el Acuerdo Conclusivo, no podrán ser controvertidos por las partes, ni por el contribuyente mediante la interposición de cualquier medio defensa, ya sea un recurso o Juicio, ni por la autoridad fiscal mediante la interposición de un Juicio de lesividad, ni tampoco procederá la interposición de algún *Mutual Agreement Procedure*, MAP por su siglas en inglés, contenido en algún tratado para evitar la doble tributación del cual México sea parte, finalmente, los acuerdos alcanzados mediante el Acuerdo Conclusivo únicamente surtirán efectos entre las partes, contribuyente – autoridad fiscal.⁵³

Como vemos, este mecanismo sumario, es un procedimiento bastante amigable, basado en la celeridad, flexibilidad, buena fe, inmediatez, y que aprovechado de

⁵⁰ Ídem.

⁵¹ **Artículo 69-F**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

⁵² **Artículo 69-G**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

⁵³ **Artículo 69-H**, Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

manera correcta por ambas partes, puede generar grandes beneficios tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, no obstante que, en el caso particular de la revisión electrónica, podemos notar que por lo menos con respecto a los plazos no podríamos hablar de la existencia de un beneficio adicional o extraordinario, pues el plazo máximo de duración de la revisión electrónica es de seis meses, mientras que en el Acuerdo Conclusivo es de 12. Ahora bien, imaginemos que un contribuyente que es fiscalizado por medio de una revisión electrónica le es notificada la resolución provisional, decide solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, éste elabora su propuesta, se instalan mesas de trabajo porque la autoridad no estuvo del todo de acuerdo con lo propuesto inicialmente por el contribuyente, éstas se llevan a cabo y pasado el tiempo, digamos siete u ocho meses, y que al final de dicho plazo no se logró un consenso entre las partes, en este particular caso, visto de una manera práctica, el contribuyente ya estuvo en un estado de incertidumbre real y jurídica frente a la autoridad por un periodo de por lo menos, 10 o hasta 14 meses.

Con independencia de lo anterior, es importante señalar las demás bondades que revisten al Acuerdo Conclusivo, por ello a continuación recogeremos algunas de las opiniones y conceptos de un abogado postulante por más de 30 años en materia fiscal, el cual cuenta con una amplia y reconocida trayectoria dentro del foro, el Mtro. Alejandro Torres Rivero⁵⁴, el cual señala lo siguiente:

“Los Acuerdos Conclusivos fortalecen la relación fisco – contribuyente, acercando a ambas partes, ya que estos acuerdos vinieron a dar un respiro y mayor seguridad jurídica, dado que una de las grandes ventajas de celebrarlo, es que si las partes se ponen de acuerdo y firman ante la presencia de la PRODECON, éstos Acuerdos no son susceptibles de desconocerse por la autoridad y tampoco pueden ser impugnados a través del Juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Creo que este es uno de los avances más importantes, que aporta una seguridad jurídica total y plena al contribuyente; además de que se ha visto un avance, una apertura y un diálogo muy interesante con las autoridades, y todo dentro del marco de la ley a partir de su implementación.”

Finalmente, consideramos que el Acuerdo Conclusivo al ser un procedimiento amistoso, de carácter sumario, el cual busca generar y establecer una relación de cercanía y cordialidad entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, de mucha

⁵⁴ Licenciado en Derecho por la Universidad Iberoamericana, Maestro en Derecho por la Universidad de Salamanca, abogado postulante en materia fiscal, autor de diversos artículos, miembro de la International Bar Association (IBA), la Barra Mexicana, Colegio de Abogados (BMA), y la Asociación Nacional de Abogados de Empresa (ANADE); ha sido socio y líder de la práctica fiscal en diversas firmas de reconocido prestigio a nivel internacional.

relevancia y trascendencia para nuestro sistema jurídico y tributario, mismo que en muchas ocasiones requiere de un buen ánimo y la voluntad por parte de la autoridad fiscal para lograr un consenso o un buen acuerdo que deje satisfecho a ambas partes, y que en el caso de la revisión electrónica, por la misma naturaleza de dicha figura jurídica, a veces no resulta ser tan útil o quizá con la misma eficacia que si se tratara de una revisión de gabinete o una visita domiciliaria.

2.5 Criterios relevantes emitidos en torno a la revisión electrónica.

Ahora bien, con lo hasta aquí expuesto ya tenemos una idea bastante clara de lo que es la revisión electrónica como una facultad de fiscalización por parte de la autoridad fiscal federal, pero resulta importante analizar los distintos pronunciamientos que las diversas autoridades jurisdiccionales y no jurisdiccionales, se han servido emitir respecto de dicha figura, por lo que, a continuación, haremos un estudio de aquellos criterios que, al respecto, resultan ser los que consideramos de mayor relevancia para el estudio de la revisión electrónica, es por ello que a continuación abordaremos lo que ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, SCJN, para después pasar con el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, TFJA, y finalizar con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON.

Criterios Jurisprudenciales emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013). A modo de ampliar la base de contribuyentes y asegurar su integración al ciclo tributario, se estimó necesario emplear las tecnologías en materia de comunicación e información, utilizando para ello mecanismos electrónicos que faciliten cumplir con las obligaciones fiscales y permitan a la autoridad llevar a cabo procesos de recaudación y fiscalización más ágiles y eficientes; estableciendo para ello: a) Un sistema de contabilidad electrónico, enviando para ello la información respectiva a través de la página de Internet de la autoridad fiscal federal; b) La asignación de un buzón tributario a cada contribuyente como medio de comunicación electrónica con la autoridad; y c) Un nuevo procedimiento de fiscalización electrónica, conforme al cual, la autoridad hacendaria podrá ejercer sus facultades de comprobación con base en la información y documentación que obre en su poder, sobre rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones, dictando, en su caso, una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones

que den lugar a la determinación de un crédito fiscal y la preliquidación respectiva, notificando el resultado relativo a través del buzón tributario en lapsos breves, por lo que resulta evidente que los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación -y otras disposiciones que desarrollan su contenido- integran un sistema normativo para efectos de su impugnación, mediante el juicio de amparo indirecto.”.⁵⁵

Del criterio jurisprudencial anterior, se desprende que la revisión electrónica fue implementada e integrada a nuestro sistema jurídico, de manera conjunta con la contabilidad electrónica y el buzón tributario, tal y como en su momento fue planteado por el legislador, con la integración y posterior puesta en marcha de las entonces novedosas en México, tecnologías de la información, antecedente directo e inmediato de los algoritmos y la inteligencia artificial; con ello se buscaba, tal y como se apuntó anteriormente, facilitarle a los contribuyentes el dar un debido y correcto cumplimiento a las obligaciones fiscales a su cargo, y por otro lado el permitirle a la autoridad fiscal, el agilizar y efficientar sus procesos de recaudación y fiscalización.

Ahora bien, nuestro Máximo Tribunal Constitucional, se ha pronunciado de manera específica, con respecto de cuando es el momento preciso en el cual inicia la revisión electrónica, tal como a continuación lo señala el siguiente criterio jurisprudencial:

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL. De acuerdo con los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, 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.”.⁵⁶

En efecto, tal y como lo señala el referido criterio, del cual se desprende que la facultad de fiscalización, inicia de manera formal con la notificación vía buzón tributario de la resolución provisional que al efecto emitan las autoridades fiscales, tal y como se desprende de lectura e interpretación de la fracción I, del artículo 53-

⁵⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012916, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Común/Administrativa, 2ª./J. 134/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 691.

⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012937, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 150/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 724.

B del Código Fiscal de la Federación, y no con la revisión previa de la información, tal y como debería de suceder y como acontece en el resto de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, particularmente la revisión de gabinete y la visita domiciliaria, pues por lo menos, los contribuyentes deberían enterarse que están siendo sometidos a una revisión, respetando así la lógica que debe seguir todo debido proceso, con la notificación de una orden previa a través de la cual se debería hacer del conocimiento del contribuyente que se le va a revisar alguna o algunas contribución o contribuciones, correspondientes a un ejercicio fiscal.

Adicionalmente, resulta sumamente interesante que es la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación la que de manera expresa reconoce el hecho de que la autoridad fiscal emplea “*sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos*” para llevar a cabo la auditoria correspondiente, en este caso, la revisión electrónica al contribuyente, lo cual querría decir que ¿entonces quien lleva a cabo la revisión al contribuyente es un “sistema electrónico de almacenamiento y procesamiento de datos”, mediante un cruce de información?.

Ahora bien, la Corte ha establecido que la revisión electrónica no resulta violatoria de las garantías fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, tal y como lo muestra el siguiente criterio:

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Los aludidos preceptos legales no violan los derechos de legalidad y seguridad, ya que en el caso de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos que serán revisados a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas; culminando con la notificación de la resolución definitiva, la que deberá realizarse dentro de los 40 días siguientes al que se reciban las pruebas, o bien, que se reciba la información solicitada a terceros. Lo anterior, en la inteligencia de que la resolución deberá constar en documento escrito, precisando la fecha y lugar de emisión, así como la autoridad que lo emite y la persona a la que se dirige, acorde a los artículos 38 y 134 del Código Fiscal.”⁵⁷

Consideramos que lo determinado por nuestro más alto Tribunal Constitucional parte de premisas equivocadas para fundamentar su criterio, pues no es dable que el contribuyente sea sujeto a una revisión de carácter presuntiva por parte de la autoridad fiscal, y que éste se entere de manera tardía de dicho acto de fiscalización, hasta el momento en que la autoridad directamente le notifique el

⁵⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012941, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional / Administrativa, 2ª./J. 153/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 729.

sentido de una “resolución provisional” que podría convertirse en definitiva en algún momento.

Lo anterior se dice así, ya que no puede haber certeza, ni seguridad jurídica, en el hecho de que una “revisión”, “inicie” con una resolución, es un razonamiento que carece de toda lógica, ya que resulta en un absurdo jurídico el hecho de que una revisión inicie cuando la autoridad ya emitió una determinación, y todavía va más allá, pues no solo la autoridad “inicia una revisión” con una resolución que, como se dijo anteriormente, muy poco tiene de provisional, sino que además se acompaña también un oficio de preliquidación, por ello consideramos que la revisión electrónica resulta violatoria de las garantías fundamentales de seguridad jurídica, particularmente la garantía de audiencia y debido proceso.

En adición a lo anterior, resulta importante analizar la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN:

“FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES CON BASE EN LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SU PODER, SIN TENER QUE DAR NOTICIA DE ELLO AL CONTRIBUYENTE. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Los preceptos aludidos, al facultar a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no violan el derecho a la seguridad jurídica, reconocido por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que ese proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes, provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en dicho supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, adicionalmente a que durante su tramitación pueden solicitar un acuerdo conclusivo, lo que es acorde con el nuevo modelo de relación cooperativa que tiene como propósito fundamental orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales y resolver diferendos derivados de la interpretación de la ley, sin necesidad de recurrir a los tribunales, a fin de lograr una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda pública.”⁵⁸

Del criterio antes citado, se desprende que a juicio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que no se haga del conocimiento del contribuyente que éste está siendo sujeto de una revisión por parte de la autoridad fiscal, acto de fiscalización, no afecta de ninguna manera su esfera

⁵⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012932, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional / Administrativa, 2ª./J. 152/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 717.

de derechos, sino solo hasta el momento en que se advierte una irregularidad en su situación fiscal, ya que en su caso, el contribuyente revisado deberá entonces corregir o regularizar su estatus fiscal, o en caso contrario, según la corte, los contribuyentes, hasta ese momento, serán entonces sujetos a un procedimiento de fiscalización.

Respecto de lo anterior, consideramos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberá *abandonar* de la manera más rápida posible este criterio, realizando para ello una nueva reflexión, pues es indiscutible el hecho de que en lo fáctico, en la realidad de los hechos, la fiscalización dio inicio desde el momento en que la autoridad efectuó la revisión a la documentación aportada por el contribuyente, existente en los anales de la autoridad fiscal, y no hasta el momento en que el contribuyente “decide no corregir su situación fiscal”, tal como errónea e inexplicablemente lo señala la Corte.

Adicionalmente, tal y como lo señalamos, el contribuyente tiene derecho a saber cuál es el estado que guarda su situación fiscal, por ello es que insistimos en que se tiene que hacer del conocimiento al particular el hecho que la información que de ellos obre en manos de la autoridad fiscal será revisada por ésta, pues desde que la autoridad extractora efectúa la revisión a la información del contribuyente, es claramente una acción tendente a detectar un posible incumplimiento a las diversas disposiciones fiscales a su cargo, adicional al hecho de que en el resto de las facultades de comprobación con las cuales cuenta la autoridad hacendaria, se notifica y hace del conocimiento del contribuyente el inicio del acto fiscalizador, y lo que es más, la notificación del inicio de facultades de comprobación tiene que realizarse de manera apegada y estricta a las formalidades que para esto han sido establecidas, tal como lo vimos y analizamos cuando abordamos la visita domiciliaria⁵⁹ y la revisión de gabinete⁶⁰.

A efecto de reforzar lo anterior, resulta fundamental acudir a lo que al efecto establece la propia Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su artículo 12:

“Artículo 12.- Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.”

⁵⁹ Véase página 31.

⁶⁰ Véase página 37.

Como vemos, es un *derecho de todo contribuyente el que sea informado acerca del inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal*, entendiéndose por “cualquier actuación”, la incluida respecto a la revisión de la información de los propios contribuyentes con la cual cuenta la autoridad fiscal, por ello se insiste una vez más, en el hecho de que la autoridad fiscal debe notificar el inicio de sus facultades de comprobación desde el momento en que efectúa la revisión de la información con la que cuenta, y no hasta la emisión y notificación de la resolución provisional.

Por último, revisaremos el más reciente criterio Jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitido en torno al tema que nos ocupa, la revisión electrónica:

“REVISIÓN ELECTRÓNICA DE CONTRIBUCIONES. EL HECHO DE QUE LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITA NI NOTIFIQUE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN ESE PROCEDIMIENTO EN EL PLAZO DE 40 DÍAS, TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA (INTERPRETACIÓN CONFORME DEL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). Criterio jurídico: De la interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del artículo 53-B, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, a la luz de los principios de interpretación más favorable y seguridad jurídica, permite concluir que el hecho de que la autoridad fiscal no emita ni notifique la resolución definitiva en el procedimiento de revisión electrónica en el plazo señalado en la Ley, trae como consecuencia la nulidad lisa y llana de la resolución emitida. Justificación: Con la facultad de revisión electrónica el legislador buscó reducir los costos de operación y los tiempos de las facultades de comprobación, además de acotar la actuación de la autoridad fiscal por la naturaleza misma de los medios que emplea (mecanismos electrónicos de procesamiento y almacenamiento de datos), de ahí que se encuentre obligada o forzada a emitir y notificar la resolución definitiva en el plazo de 40 días, ya que de otra manera el contribuyente se encontraría en estado de inseguridad jurídica. Adicionalmente, las consecuencias jurídicas que conlleva la actualización de los supuestos normativos del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en el caso de que el contribuyente no ejerza su derecho a la defensa, ni corrija su situación fiscal, conlleva que la resolución provisional se torne en resolución definitiva, convirtiéndose en un acto de autoridad (unilateral, imperativo y coercitivo) susceptible de impugnación, por lo que no existe razón alguna para que la autoridad fiscal no emita ni notifique la resolución definitiva en el plazo de 40 días; por lo que en caso contrario, la consecuencia sería que, de impugnarse esa resolución, se actualice la causal de nulidad prevista en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, toda vez que la resolución se emitió en contravención a lo dispuesto en el artículo 53-B, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.”.⁶¹

Tal y como se desprende del criterio invocado, la autoridad deberá emitir y notificar la resolución definitiva respecto a la revisión electrónica, tal y como lo vimos

⁶¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2024681, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 24/2022 (11ª.), Libro XIII, Tomo IV, Mayo de 2022, p. 3639.

anteriormente⁶², y como lo señala la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, según sea el supuesto que acontezca, establecido en los incisos a), b) y c) de dicho ordenamiento, ya que en caso contrario, y en el supuesto que el contribuyente en cuestión, decida controvertir vía Juicio de nulidad, la resolución definitiva que en su caso emita la autoridad fiscal fuera del plazo de los 40 días, los C.C. Magistrados que conozcan de dicha controversia, deberán resolver, declarando prácticamente de manera automática, la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, en este caso, la recaída a la revisión electrónica, lo anterior, de conformidad con el criterio jurisprudencial aquí analizado, el cual es de observancia obligatoria⁶³ por ser emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con el artículo 217, primer párrafo de la Ley de Amparo.

A continuación, estudiaremos la siguiente Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, TFJA:

“CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESARLA A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO IMPLICA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal Federal establece la obligación de llevar la contabilidad por medios electrónicos e ingresarla de forma mensual a través de la página de Internet de la autoridad fiscal, de conformidad con las reglas de carácter general que para ello se emitan. De modo que el llevar un registro de la información contable a través de medios electrónicos constituye una obligación y no un acto de autoridad como lo sería el ejercicio de las facultades de comprobación. En este contexto, el hecho de que el contribuyente ingrese su información contable a través del portal de la autoridad fiscal, no implica que ésta en automático ejerza facultades de comprobación, pues para ello, se tendrá que seguir el procedimiento establecido en artículo 53-B del Código Fiscal, la revisión electrónica.”⁶⁴

Como vemos, el hecho de que el contribuyente presente su contabilidad electrónica, no quiere decir que la autoridad fiscal en automático inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, particularmente la revisión electrónica, respecto de cada contribuyente, pero para tener mayor certeza y claridad respecto de lo anterior, es de suma importancia, tal y como no se ha dejado de insistir en el presente

⁶² Véase página 54, dentro del tema “*Formalidades y procedimiento en la revisión electrónica*”, cuando abordamos el tema del plazo con el cual cuenta la autoridad fiscal para emitir y notificar la resolución definitiva, recaída a la revisión electrónica.

⁶³ “**Artículo 217.-** La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación será obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales de la Federación y de las entidades federativas, con excepción de la propia Suprema Corte.

[...]”

⁶⁴ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Jurisprudencia, Séptima Época, VII-J-SS-238, Pleno de la Sala Superior, Año VI. No. 58, Mayo 2016, p. 76.

apartado, en el hecho de que la autoridad fiscal, debe forzosamente notificar al contribuyente que será sujeto a un acto de fiscalización, y que en virtud de ello revisará la información con la cual la ésta cuenta, principalmente, la revisión de la contabilidad.

Por último, por lo que a este punto respecta, consideramos importante analizar los siguientes criterios jurisdiccionales y sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON y nuestros tribunales.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA DEBE EMITIR Y NOTIFICAR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA DENTRO DEL PLAZO DE CUARENTA DÍAS QUE PREVÉ LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DE CFF.

El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en su fracción IV, establece que la autoridad contará con un plazo máximo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución definitiva, y que el cómputo de este plazo iniciará a partir de que hayan vencido los plazos de 15 o 10 días previstos en dicho artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga o aporte las pruebas necesarias o bien, en su caso, se manifieste respecto de la información aportada por el tercero. Al respecto, el Órgano Jurisdiccional consideró ilegal que la autoridad hacendaria hubiera emitido la resolución determinante fuera del plazo de 40 días, bajo la justificación de que el último párrafo del artículo 53-B del CFF contempla un plazo de seis meses para concluir la revisión electrónica, pues este plazo con que cuenta la autoridad es para que se allegue de la información necesaria que le permita dictar la resolución correspondiente, en tanto que el término de 40 días es el plazo conferido para que una vez que cuente con los elementos necesarios, se emita la resolución, ya que las que fueren dictadas fuera de éste último, devienen en ilegales, al preverse un término perentorio para ello.”⁶⁵

Tal y como lo sostuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia “2ª./J. 24/2022”, la PRODECON de manera previa, señaló que el hecho de que la autoridad fiscal emitiera y notificara la resolución definitiva recaída a la revisión electrónica fuera del plazo de los 40 días a los que hace referencia el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, resultaba del todo ilegal, pues aún y cuando el propio artículo señala un plazo de hasta de seis meses para concluir la revisión electrónica, la autoridad cuenta únicamente con 40 días para emitir y notificar la resolución definitiva, por lo cual, aún y cuando no exista expresamente una sanción o consecuencia por emitir la resolución fuera de dicho plazo, cierto es que fuera de éste, la resolución que se llegare a emitir se tendrá por ilegal, adicional a lo establecido por la Segunda Sala, se deberá declarar en este caso, la nulidad lisa y llana de tal resolución.

Este criterio, deriva de un cumplimiento dado por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el año 2019, y

⁶⁵ PRODECON, 15/2020 (Aprobado 2da. Sesión ordinaria 28/02/2020).

ordenada por el Quinto Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa del Primer Circuito.

Ahora bien, resulta importante analizar el siguiente criterio jurisprudencial, emitido por la Procuraduría, respecto del beneficio de la reducción de multas:

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL EL BENEFICIO DE REDUCCIÓN DE MULTAS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 76 DEL CFF, ES APLICABLE AÚN CUANDO EL CONTRIBUYENTE NO ACCEDIÓ AL DEL DIVERSO 53-B. El artículo 53-B, fracción II, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes que acepten los observado en la resolución provisional y la preliquidación, podrán corregir su situación fiscal dentro de los 15 días siguientes a la notificación de estos oficios, mediante el pago de las contribuciones omitidas, en términos del oficio de preliquidación, gozando del beneficio de pagar una multa del 20% de las contribuciones omitidas; en cambio, el artículo 76 del mismo código, prevé que cuando los contribuyentes se autocorrijan una vez notificada el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución definitiva, únicamente pagarán la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, correspondiente al 30% de las contribuciones omitidas. En ese sentido, a juicio del Órgano Judicial, los beneficios de reducción de multa antes señalados no son excluyentes sino aplicables según sea el caso, debido a que el primero aplica considerando el pago de la contribución a partir de su preliquidación, estipulándose un plazo de 15 días para alcanzar ese beneficio, mientras que el segundo procede cuando se pagan las obligaciones omitidas después de concluido el plazo antes referido, pero previo a la conclusión de las facultades de comprobación (incluida la revisión electrónica); por lo que resulta ilegal que la autoridad estime improcedente la reducción de la multa contenida en la preliquidación de la revisión electrónica, por no haberse pagado dentro del plazo de 15 días, sin considerar la aplicación de la reducción establecida en el artículo 76 del Código, cuando en el caso concreto el contribuyente demuestra haber efectuado el pago de la contribución omitida, previo a la notificación de la resolución definitiva.”⁶⁶

En efecto, tal y como lo señala el criterio anterior, la autoridad fiscal deberá entonces aplicar la reducción de la multa según corresponda al caso particular, esto es, si el contribuyente paga las contribuciones omitidas durante los siguientes 15 días posteriores a que la autoridad emite el oficio de preliquidación correspondiente, para lo cual, el beneficio a aplicar será el del 20% de multa respecto de las contribuciones omitidas (artículo 53-B, fracción II, del Código Fiscal de la Federación), y en caso de que el contribuyente pague las contribuciones omitidas después del plazo de los 15 días a la notificación del oficio de preliquidación, pero antes de la notificación de la resolución definitiva determinante del crédito fiscal, entonces la autoridad de manera forzosa tendrá que otorgar el beneficio del 30% de multa respecto de las contribuciones omitidas (artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del

⁶⁶ PRODECON, 1/2020 (Aprobado 1da. Sesión ordinaria 30/01/2020).

Contribuyente), siempre y cuando el contribuyente demuestre haber realizado el pago de éstas, dentro de los plazos establecidos, según sea el caso.

El siguiente criterio sustantivo emitido por la PRODECON, resulta por demás interesante, puesto que habla de las diversas pruebas que se pueden en su caso exhibir por el contribuyente durante el Procedimiento de Adopción y Suscripción del Acuerdo Conclusivo:

“ACUERDO CONCLUSIVO. LA EXISTENCIA DEL MEDIO ALTERNATIVO Y LA POSIBILIDAD DE EXHIBIR PRUEBAS EN EL MISMO, NO JUSTIFICA LA OMISIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE ATENDER LA AUDITORÍA. Si bien el artículo 69-D del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de que al solicitar un Acuerdo Conclusivo se pueda adjuntar la documentación que se considere necesaria respecto de los hechos u omisiones con los que no esté de acuerdo y sobre los cuales se solicita la adopción de dicho Acuerdo, ello no significa que el contribuyente deje de atender la auditoría que se le esté practicando, no presentando las pruebas o manifestando los argumentos que ayuden a desvirtuar los hechos u omisiones señalados, con el pretexto de que se podrán ofrecer vía el Acuerdo Conclusivo. Ello es así, pues ante la falta de documentos, la autoridad carece elementos para determinar la situación fiscal/contable del contribuyente, viéndose obligada con ello a concluir su revisión mediante una determinación presuntiva de la situación fiscal; por lo tanto la Procuraduría presume que no hay buena fe del contribuyente que adjunta a su solicitud de Acuerdo Conclusivo, por primera vez su documentación contable.”⁶⁷

Según se desprende del criterio anterior, es necesario que los contribuyentes ante cualquier procedimiento de fiscalización, atiendan oportunamente el o los requerimientos de información o documentación que, en su caso, les llegue a efectuar la autoridad fiscal, puesto que si se llega a dar el caso de que el contribuyente exhiba las pruebas, o la documentación hasta el momento en que éste solicite un Acuerdo Conclusivo, dicha información, así como ese actuar del particular se presumirá de mala fe, por lo cual es necesario que se dé una adecuada atención a la auditoría, sea cual sea esta, y con independencia incluso, del medio de defensa o estrategia que se ejerza después.

Como hemos visto, a lo largo del presente apartado, han sido pocos los criterios emitidos por los diversos órganos jurisdiccionales, e incluso por parte de la PRODECON, no obstante, resulta incomprensible el hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya emitido la mayoría de las Jurisprudencias en materia de revisión electrónica, convalidando el ilegal actuar del legislador y de la propia autoridad fiscal, puesto que a nuestra perspectiva, resulta totalmente incomprensible, principalmente, el hecho de que se tenga por iniciada una auditoría

⁶⁷ PRODECON, 3/2017/CTN/CS-SG (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/10/2017, última modificación 5ta. Sesión Ordinaria 28/05/2020).

por parte de la autoridad fiscal, hasta el momento en que se notifique una “resolución provisional”, además del hecho de que hasta el momento no haya sido emitido algún otro criterio jurisdiccional que hable respecto de la propia “resolución provisional”, y el oficio de preliquidación, mismos tópicos de los cuales hablaremos y daremos nuestra opinión más adelante.

2.6 La atención y presentación de la información en la revisión electrónica.

Tal y como vimos anteriormente, la revisión electrónica debe su nombre en gran medida a que ésta es llevada a cabo a través de medios digitales o de manera electrónica, por medio del buzón tributario de los contribuyentes, tal y como lo señala el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en su penúltimo párrafo:

“Artículo 53-B.-
[...]

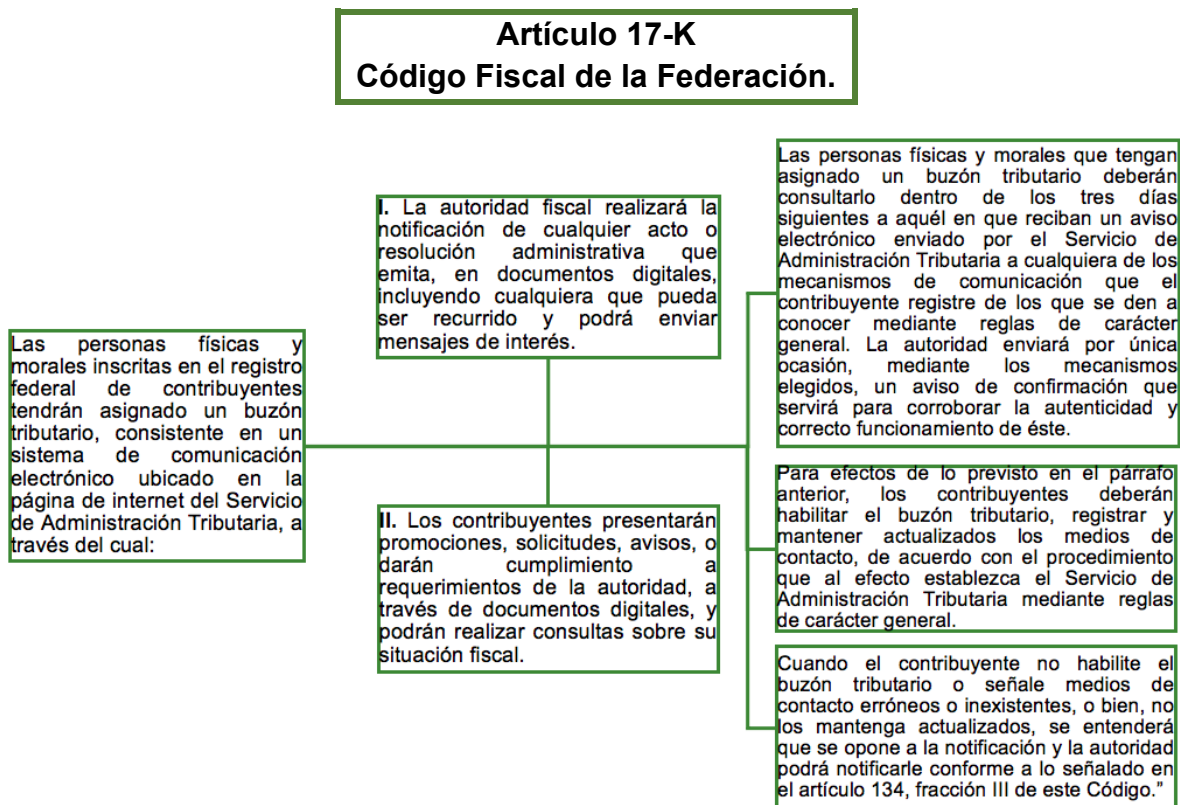
Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

[...]”

En efecto, como vemos, todos los actos, resoluciones administrativas, así como toda la información, incluidas las promociones o escritos que presenten los contribuyentes durante todo el procedimiento de fiscalización, en el caso de la revisión electrónica, se notificarán y presentarán de manera digital a través del buzón tributario de cada contribuyente, es decir, el medio de intercomunicación entre los contribuyentes y la autoridad será por medio del buzón tributario.

Es decir, de lo anteriormente expuesto, se colige que toda la atención y presentación de la información se llevará a cabo por medio del buzón tributario, en la inteligencia de que dicha información será presentada de manera digital, ahora bien, resulta preciso señalar que la autoridad fiscal realiza todos sus actos por medio de un funcionario con un nombre y apellido, el cual signará todas y cada una de las actuaciones realizadas en nombre de la autoridad, pues como vimos, es un requisito de validez de todo acto en el cual intervenga la autoridad ya que el artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación, señala que todo acto administrativo emitido por la autoridad debe contener la firma, en este caso electrónica, del funcionario competente para ello.

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, consideramos necesario explicar cómo opera el buzón tributario, según el Código Fiscal de la Federación, para ello, tendremos que remitirnos al artículo 17-K de dicho ordenamiento, el cual señala lo siguiente:



Tal y como se desprende del artículo antes referido, todo contribuyente que este inscrito en al Registro Federal de Contribuyentes, R.F.C., contará con un buzón tributario, el cual, según el Código, consiste en un sistema de comunicación electrónico, por medio del cual la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que se sirva emitir, por lo menos, dentro de la revisión electrónica, en la inteligencia que al ser un sistema de comunicación electrónico se tratará siempre de un documento escrito de manera digital.

Adicionalmente, por medio del buzón tributario, los contribuyentes podrán presentar cualquier tipo de promoción, solicitud, aviso, o como en el caso de la revisión electrónica, el desahogo o cumplimiento de algún requerimiento de información que la autoridad efectúe al contribuyente, derivado del ejercicio de dicha facultad de comprobación.

Respecto a lo anterior, vemos en este punto una cierta ventaja para el contribuyente, y es que toda promoción o presentación de información y/o documentación, podrán ser recibidos por la autoridad en un horario más amplio que si fuera de manera física, esto es, en un horario de 24 horas correspondientes al día de vencimiento, lo anterior de conformidad con la fracción I, del artículo 7° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que a continuación se transcribe:

**“Artículo 7.-
[...]**

Tratándose de documentación cuya presentación se deba realizar dentro de un plazo legal, se considerarán hábiles las veinticuatro horas correspondientes al día de vencimiento, conforme a lo siguiente:

I. Para efectos del buzón tributario, el horario de recepción será de las 00:00 a las 23:59 horas, y
[...]

Si se tratara de una revisión de gabinete o visita domiciliaria, la presentación de la información o de la promoción, tendría que constreñirse al horario establecido por la oficialía de partes, establecido por la Unidad Administrativa, en este caso, del Servicio de Administración Tributaria de la que se trate, el cual es el mismo para todas las unidades en todo el territorio nacional, siendo este horario, de las 8:00 a las 14:30 horas, excepto en materia de comercio exterior, que es de las 7:00 a las 18:00 horas, lo anterior de conformidad con la Regla 2.1.7. “Horario de recepción de documentos”⁶⁸, contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente para el año 2023.

Ahora bien, en cuanto al funcionamiento del buzón tributario, este funciona de la siguiente manera: El contribuyente proporcionará a la autoridad fiscal un medio de contacto, pudiendo ser éste una dirección de correo electrónico y/o un número telefónico móvil (celular), al cual la autoridad, una vez emitido el acto administrativo a notificar, enviará a la dirección de correo electrónico proporcionada y vinculada al buzón tributario, un aviso electrónico por medio del cual se le hará saber al contribuyente que tiene una “notificación pendiente” en su buzón tributario, archivo que deberá ser abierto por éste en un plazo máximo de tres días contados a partir del día siguiente en el cual fue recibido en su buzón, una vez que el contribuyente abra el documento y se autentique, esto es, que se identifique ingresando para ello las claves o credenciales necesarias, es decir, usuario y contraseña de seguridad, para que una vez abierto el archivo a notificar, se genere un acuse de recibo en el cual quedará asentado de manera fehaciente la hora y el día en el que se tuvo por

⁶⁸ Resolución Miscelánea Fiscal, RMF, para 2023, y sus anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el martes 27 de diciembre de 2022.

notificado al contribuyente, esto es, la hora y el día en el que se abrió el archivo que contiene el acto administrativo a notificar, mismo acuse que consistirá en un documento digital que de manera automática se generará al momento en que el contribuyente abra el archivo o documento que se le haya de notificar.

Adicionalmente, es importante señalar que una vez transcurrido el plazo de los tres días para que el contribuyente se dé por notificado, aperturando el acto o resolución a notificar, con independencia de lo anterior, la notificación se tendrá por realizada al cuarto día contado a partir del día siguiente a aquel en que fue recibido el mencionado archivo en su buzón.

Respecto a lo anterior, es importante señalar que los días y el horario establecido para que la autoridad fiscal realice las notificaciones por medio del buzón tributario, será de lunes a viernes, dentro de los días considerados como hábiles⁶⁹, y dentro del horario comprendido entre las 9:30 y las 18:00 horas, tiempo del centro de México; respecto a este último y particular punto, en el supuesto de que los contribuyentes ingresen a su buzón tributario fuera de los días y los horarios establecidos anteriormente; el acuse de recibo electrónico correspondiente, así como la notificación respectiva, se tendrá por practicada a las 9:30 horas del día hábil siguiente, lo anterior, de conformidad con el artículo 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación⁷⁰, y con base en lo establecido en la Regla 2.9.2. “Notificación electrónica a través de buzón tributario”⁷¹, contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente para el año 2023, de la cual a continuación se transcribe su contenido de manera inalterada:

“2.9.2. Notificación electrónica a través del buzón tributario

Para los efectos de los artículos 12, 13, 17-K, fracción I y 134, fracción I del CFF, 11 de su Reglamento, el SAT realizará notificaciones a través del buzón tributario en el horario comprendido de las 9:30 a las 18:00 horas (De la Zona Centro de México).

⁶⁹ “**Artículo 12.-** En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los 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.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

[...]

⁷⁰ “**Artículo 11.-** Para los efectos del artículo 17-K, fracción I del Código, en caso de que el contribuyente ingrese a su buzón tributario para consultar los documentos digitales pendientes de notificar en día u hora inhábil, generando el acuse de recibo electrónico, la notificación se tendrá por practicada al día hábil siguiente.”

⁷¹ Resolución Miscelánea Fiscal, RMF, para 2023, y sus anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el martes 27 de diciembre de 2022.

En el supuesto de que el acuse de recibo se genere en horas inhábiles, en todos los casos la notificación se tendrá por realizada a partir de las 9:30 horas (Zona Centro de México) del día hábil siguiente.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a contar con buzón tributario, o que promovieron algún medio de defensa en el que se les haya otorgado la suspensión respecto del uso de este como medio de comunicación, las autoridades fiscales llevarán a cabo la notificación de sus actos, de conformidad con las modalidades señaladas en el artículo 134 del CFF, distintas a la notificación electrónica.”

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario, o señale algún medio de contacto erróneo o inexistente, o bien no los actualice, se entenderá que se opone a la notificación por este medio o vía, y la autoridad estará notificándole por medio de estrados, colocados dentro de las oficinas de la autoridad fiscal⁷².

Adicionalmente, respecto de la operación y habilitación del buzón tributario, existe dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente para el año 2023, la Regla 2.2.7. “Buzón Tributario y sus mecanismos de comunicación para el envío del aviso electrónico”⁷³, la cual refiere lo siguiente:

“Regla 2.2.7. “Buzón Tributario y sus mecanismos de comunicación para el envío del aviso electrónico”.

Para los efectos de los artículos 17-H Bis, fracción VIII y 17-K del CFF, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario registrando sus medios de contacto y confirmándolos dentro de las 72 horas siguientes, de acuerdo con el procedimiento descrito en la ficha de trámite 245/CFF “Habilitación del buzón tributario y registro de mecanismos de comunicación como medios de contacto”, contenida en el Anexo 1-A.

Los mecanismos de comunicación como medios de contacto que se deberán registrar son dirección de correo electrónico y número de teléfono móvil.”

Por último, por lo que a este punto respecta, a continuación, insertamos las siguientes digitalizaciones, correspondientes a la “Ficha de Trámite 245/CFF Habilitación del buzón tributario y registro de mecanismos de comunicación como medios de contacto”⁷⁴, contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, la cual contiene todos y cada uno de los pasos a seguir para habilitar el buzón tributario de los contribuyentes.

La cual establece lo siguiente:

⁷² **Artículos, 17-K**, último párrafo; y **134**, Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

⁷³ Resolución Miscelánea Fiscal, RMF, para 2023, y sus anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el martes 27 de diciembre de 2022.

⁷⁴ **Anexo 1-A** de la Resolución Miscelánea Fiscal, RMF, para 2023, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., en su edición vespertina el miércoles 28 de diciembre de 2022.

245/CFF Habilitación del buzón tributario y registro de mecanismos de comunicación como medios de contacto.

Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Trámite <input type="radio"/> Servicio	Habilita el buzón tributario y registra los mecanismos de comunicación como medio de contacto.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:

El trámite es gratuito.

Sirve para registrar un medio de comunicación y de contacto con la autoridad.

Es tanto para personas físicas como morales.

¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?	¿Cuándo se presenta?
<ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas. • Personas morales. 	Quando lo requieras.

¿Dónde puedo presentarlo? **En el Portal del SAT, a través del "Minisitio de Buzón Tributario": www.sat.gob.mx**

INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO

¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?

1. Para habilitar el buzón tributario deberás hacer el registro y confirmación de los mecanismos de comunicación como medios de contacto realizando lo siguiente:

- Ingresar al Portal del SAT, da clic en el botón "Minisitio de Buzón Tributario" ubicado en la parte inferior izquierda, posteriormente oprime el botón ubicado en la parte derecha de la pantalla denominado "Habilita tu Buzón", en el recuadro que se muestra oprime sobre la palabra resaltada "aquí". Registra tu **RFC, Contraseña, Captcha**, o selecciona **e.firma** y elige **Enviar**.
- Captura tus datos en el formulario conforme a lo siguiente:
 - Cuando se ingresa por primera vez, el sistema muestra el formulario de selección de mecanismos de comunicación para envío de avisos electrónicos.
 - **Selecciona** el correo electrónico y tu número de teléfono móvil.
 - Captura en el formulario al menos una dirección de correo electrónico y tu número de teléfono móvil que registrarás como medio de contacto, se pueden registrar un máximo de cinco correos y solamente un número de teléfono móvil. Para agregar otro correo electrónico como medio(s) de contacto(s) oprime el botón de **Agregar Correo** para capturar y confirmar la dirección de correo.
- Una vez capturados el o los mecanismos de comunicación, debes presionar el botón de **Continuar**.
- Aparecerá un recuadro que indica si deseas continuar con el trámite para registrar tu(s) medio(s) de contacto, presiona el botón **Aceptar**. Para el caso de las personas morales, el sistema solicitará la confirmación mediante la e.firma.

Se deberá registrar tanto una dirección de correo electrónico, con un número celular.

- El sistema mostrará una pantalla que indica que el (los) correo(s) electrónico(s) y el número de teléfono móvil se han registrado, mostrando un folio, fecha y hora.
- Presiona el botón **Imprimir Acuse** para poder visualizar, guardar o imprimir el acuse de registro o actualización de mecanismo de comunicación seleccionado.

2. **Debes confirmar los medios de contacto registrados en un lapso no mayor a 72 horas posteriores al registro, de lo contrario el sistema cancelará la solicitud de registro de los mismos y tendrás que realizar nuevamente el registro. En caso de que sólo confirmes uno de los dos medios de contacto, el trámite no se concluirá satisfactoriamente.**

Se deberá confirmar los medios de contacto registrados dentro de las 72 hrs. posteriores al registro.

En el caso del correo electrónico, cuando solo cuentes con una dirección electrónica confirmada y registres otra en sustitución de ésta, sin que se realice el procedimiento de confirmación, no se tendrá por efectuado el movimiento de baja del correo previamente dado de alta y prevalecerá como medio de contacto para efectos del Buzón Tributario.

En el caso de que, en sustitución del número de teléfono celular, se registre otro número de teléfono móvil, sin que se realice el procedimiento de confirmación, no se tendrá por efectuado el movimiento de baja del número de teléfono celular, previamente dado de alta y prevalecerá como medio de contacto para efectos del Buzón Tributario.

- Recibirás un Aviso en cada correo electrónico registrado en el buzón tributario como medio de contacto, donde se te indicará: Para confirmar tu correo electrónico, elige aquí y deberás oprimir sobre la palabra resaltada.
- **En el caso de que hayas actualizado el teléfono móvil, recibirás un mensaje de texto que indicará: El código de activación de tu alta de celular ante Buzón Tributario es: XXXXXXXXX mismo que deberás capturar, ingresando al apartado Configuración en el ícono de la silueta humana localizado en el ángulo superior derecho de tu buzón tributario, donde se señale: Captura el código de activación que te enviamos por mensaje SMS XXXXXXXXX.**

Quando se actualice un número móvil, se enviará un "código de activación", el cual se deberá capturar en el portal.

- El sistema mostrará una pantalla en donde indica que tu correo electrónico y tu número de teléfono móvil ya fue confirmado, recibirás un nuevo aviso en cada correo electrónico que hayas confirmado en el cual se te indica que tienes un mensaje de interés en tu buzón tributario.

- Para consultar los mensajes de interés dentro del buzón tributario ingresa en la opción **Mis comunicados**. El sistema mostrará una pantalla con una lista de Mensajes no leídos en la que se depositará un nuevo mensaje, por cada medio de contacto registrado en el buzón tributario, para poder visualizarlo oprime el vínculo del mensaje
 - **Nota:** En caso de no haber recibido algún mensaje de confirmación por parte del buzón tributario, es necesario revisar en la bandeja **correo no deseado** en tu cuenta de correo electrónico, ya que por la configuración que tienen algunos proveedores, los correos del buzón tributario se depositan en dicha carpeta.
 - Si en la bandeja **correo no deseado** no se encuentra el correo de confirmación y el correo registrado es el correcto, deberás de acudir a alguna de las Oficinas del SAT para solucionar tu problemática o presentar a través de la página del SAT un caso de aclaración.
 - En caso de que no recibas el código de activación verifica que hayas registrado correctamente los diez dígitos del teléfono móvil. Si pasadas las 72 horas no te llega el aviso de confirmación, vuelve a realizar el procedimiento de registro y confirmación.
3. Imprime el Acuse de confirmación.
- Podrás imprimir o guardar los acuses de registro o actualización de los medios de contacto en cualquier momento, ingresando a tu buzón tributario, al apartado de **Mis comunicados**, en donde se encuentran todos los mensajes que has recibido, entre ellos, los acuses generados por el registro o actualización de los medios de contacto.
4. Administración de medios de contacto
- Una vez habilitado tu buzón tributario, podrás administrar tus medios de contacto, agregando, modificando o eliminando correos electrónicos y el número de teléfono móvil, para ello ingresa al Portal del SAT, da clic en el botón "Minisitio Buzón Tributario" ubicado en la parte inferior izquierda, posteriormente oprime el botón ubicado en la parte derecha de la pantalla "Actualiza tus medios de contacto", en el recuadro que se muestra oprime sobre la palabra resaltada "aquí". **Registra tu RFC, Contraseña, Captcha**, o selecciona **e.firma**, elige **Enviar** y aparecerá el formulario **medios_contacto** y realiza las actividades descritas en los numerales 1, 2 y 3 para hacer el registro y confirmación de los medios de contacto actualizados; siempre bajo la condición de tener al menos uno activo.
 - Mientras no se concluya el proceso de confirmación de los medios de contacto, el sistema no te permitirá incluir nuevos registros.

Es de suma importancia revisar el apartado de "SPAM" o "correo no deseado", del e-mail registrado.

Una vez habilitado el buzón, se podrán modificar o actualizar los medios de contacto registrados, tantas veces se requiera.

Es importante señalar que, por la naturaleza del trámite, no se requiere documentación física alguna.

¿Qué requisitos debo cumplir?

No se requiere presentar documentación. ←

¿Con qué condiciones debo cumplir?

- Personas físicas: Contar con e.firma, e.firma portable y/o Contraseña.
- Personas morales: Contar con e.firma.

La condición principal, además del R.F.C., es contar con e.firma.

SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO

¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?
<p>En caso de no haber recibido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aviso electrónico que contiene: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Para correo electrónico: liga de confirmación. ➤ Para teléfono móvil: código de activación. • Mensaje de confirmación de medios de contacto. <p>Para solicitar tu aclaración ingresa al Portal del SAT, a través de la liga: https://www.sat.qob.mx/aplicacion/operacion/32846/presenta-tu-aclaracion-como-contribuyente</p> <p>Para dar seguimiento a tu aclaración: https://www.mat.sat.qob.mx/aplicacion/operacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registra tu RFC y Contraseña, y elige Iniciar Sesión. 	No.

<ul style="list-style-type: none"> • Selecciona las opciones: Servicios por Internet / Aclaraciones / Solicitud y aparecerá un formulario. • Requisita el formulario electrónico conforme a lo siguiente: • En el apartado Descripción del Servicio, en la pestaña Trámite, selecciona: OTROS; en *Asunto: Aclaración para confirmación de buzón tributario; en Descripción: Señala que no recibiste los avisos electrónicos para confirmar medios de contacto en buzón tributario; en Adjuntar Archivo: Adjunta pantalla en formato PDF dónde se visualicen los medios de contacto registrados y elige Cargar selecciona Enviar, se genera el acuse de recepción que contiene el número de folio de la solicitud y tu acuse de recibo con el que puedes dar seguimiento a tu Aclaración, imprímelo o guárdalo. <p>Para dar seguimiento ingresa a la liga mencionada,</p> <ul style="list-style-type: none"> • En Mi portal, captura tu RFC, Contraseña y elige Iniciar Sesión. • Selecciona la opción de Servicios por Internet / Aclaraciones / Consulta. <p>Proporciona el Número de Folio de tu aclaración.</p>		
Resolución del trámite o servicio		
Si cumples correctamente con el procedimiento señalado en la ficha de trámite, obtendrás el acuse de correo electrónico y número de teléfono celular validados como medios de contacto en Buzón Tributario.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT solicite información adicional	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
Trámite inmediato a partir de que confirmes los medios de contacto.	No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?	¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?	
Acuse de correo electrónico y número de teléfono celular validados como medios de contacto en Buzón Tributario.	Indefinida.	
CANALES DE ATENCIÓN		
Consultas y dudas	Quejas y denuncias	
<ul style="list-style-type: none"> • MarcaSAT de lunes a viernes de 8:00 a 18:30 hrs, excepto días inhábiles: • Atención telefónica: desde cualquier parte del país 55 627 22 728 y para el exterior del país (+52) 55 627 22 728 Vía Chat: http://chat.sat.gob.mx • Atención personal en las Oficinas del SAT ubicadas en diversas ciudades del país, como se establece en la siguiente liga: https://www.sat.gob.mx/personas/directorio-nacional-de-modulos-de-servicios-tributarios Los días y horarios siguientes: lunes a jueves de 9:00 a 16:00 hrs y viernes de 08:30 a 15:00 hrs., excepto días inhábiles. • Para mayor información sigue los pasos que se indican en los videos tutoriales disponibles en el canal del SAT en YouTube. 	<ul style="list-style-type: none"> • Quejas y Denuncias SAT, desde cualquier parte del país 55 885 22 222 y para el exterior del país (+52) 55 885 22 222 (quejas y denuncias) • Correo electrónico: denuncias@sat.gob.mx • En el Portal del SAT: https://www.sat.gob.mx/aplicacion/50409/presenta-tu-queja-o-denuncia • Teléfonos rojos ubicados en las oficinas del SAT. • MarcaSAT 55 627 22 728 opción 8. 	

El fundamento de la presente Ficha de Trámite se encuentra, tanto en el Código Fiscal de la Federación, como en las Resoluciones Misceláneas, que han sido antes citadas.

Información adicional
No aplica.
Fundamento jurídico
Artículo 17-K del CFF; Regla 2.2.7. y 2.5.22. de la RMF. ←

* Énfasis y anotaciones añadidos.

2.7 Retos para la revisión electrónica.

Con lo expuesto hasta ahora y teniendo un panorama, una visión mucho más amplia de todo lo que se suscita en torno a la revisión electrónica, a continuación, y a manera de colofón en el presente capítulo, abordaremos las siguientes precisiones y puntos de vista en los cuales haremos notar las distintas áreas de oportunidad, retos y expectativas relacionados con el objeto de estudio de este trabajo, la revisión electrónica como una facultad de fiscalización de la autoridad fiscal.

Sin duda alguna, la revisión electrónica como ideal, como un deber ser, es una figura innovadora que parece ser que cumple con aquel anhelo que en muchas de las ocasiones es algo utópico, el obtener una “justicia” pronta y expedita, en este caso, el poder ser revisado o auditado por las autoridades fiscales en un menor tiempo, resolviendo prontamente la situación jurídico/tributaria de los contribuyentes, eliminando con ello la incertidumbre a la que se encuentran sometidos todos aquellos contribuyentes que son revisados por las autoridades fiscales; podríamos denominar a la revisión electrónica como una facultad de comprobación de carácter “sumario”.

Adicionalmente, la revisión electrónica tiene la virtud de contar con un beneficio adicional para ambas partes, pues al ser un acto de fiscalización que es llevado a cabo a través del buzón tributario, el manejo de la información, desde su requerimiento, presentación y análisis, hace que se reduzcan los costos, así como las cargas de trabajo administrativamente hablando para ambas partes, trayendo así una mayor comodidad tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal, además de ello, el hecho de que las notificaciones, así como el desahogo de los requerimientos de información sean llevados a cabo de manera digital dejando de lado el contacto físico, lo cual, se traduce incluso, en una cuestión salud pública, pues ante el surgimiento de una emergencia sanitaria, como lo fue el “coronavirus” SARS-COV-II, COVID-19, en la cual, se tuvieron que reducir e incluso suspender los contactos e interacciones entre las personas, para evitar así la propagación y contagio del referido virus mortal, por lo cual, el hecho de que la auditoría sea llevada completamente de manera digital a través del buzón tributario, ayuda a que

en un determinado momento, no sean suspendidas las facultades de comprobación, ni se deje en incertidumbre jurídica a los contribuyentes, ni tampoco se llegue a ver menguada la recaudación por parte de la autoridad fiscal.

No obstante lo anterior, sigue prevaleciendo aún la práctica de las visitas domiciliarias y de las revisiones de gabinete, por encima de las revisiones electrónicas, evidentemente porque en el caso de las revisiones electrónicas se encuentran limitadas, ello debido a que estas específicamente se abocarán únicamente al estudio y revisión de ciertos rubros o conceptos específicos, no así de ejercicios fiscales completos, quizá valdría la pena el reformar la fracción IX del artículo 42, para que en algún momento se robustezca o enriquezca la figura de la revisión electrónica y la autoridad pueda revisar ejercicios completos, tal y como sucede en la revisión de gabinete o en la visita domiciliaria.

En adición a lo anterior, y previo la posible reforma que se deba hacer a la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tal como se mencionó en el párrafo inmediato anterior, consideramos también que resulta sumamente importante hacer en general un cambio profundo a la figura jurídica de la revisión electrónica, ya que es inconcebible el hecho de que la misma “inicie” de manera formal y para efecto de los contribuyentes, según el Código Fiscal de la Federación, con la notificación de una resolución provisional y no con la orden de revisión, tal y como sucede en el resto de las auditorías llevadas a cabo por la autoridad fiscal, pues ello es un absurdo jurídico de una dimensión totalmente desproporcional, y más preocupante es aún, el hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya convalidado tal atropello cometido por el legislador en perjuicio de las garantías fundamentales de los contribuyentes.

Lo anterior se dice así, pues el hecho de que la revisión electrónica sea llevada a cabo a través de medios electrónicos, ello no la exime de que en ella se tengan que respetar las formalidades esenciales del procedimiento, pues resulta un elemento esencial el hecho de que el contribuyente sepa o conozca el actuar de la autoridad, por lo que es incomprensible y por demás inadmisibles el hecho de que el contribuyente se entere de que está siendo sujeto de un acto de fiscalización o auditoría por parte de las autoridades fiscales, por medio de una “resolución provisional”, en la cual la autoridad, además de todo, determine y efectúe una “preliquidación”, es decir, que prácticamente podríamos estar, en su caso, frente a una especie de cobro de un crédito fiscal, cuestión que resulta del todo violatoria de las garantías fundamentales de todo contribuyente.

Resulta importante señalar también el hecho de que la finalidad de la notificación del real inicio de las facultades de fiscalización, esto es, cuando verdaderamente en

la realidad, en lo fáctico, se dio inicio a la revisión por parte de la autoridad fiscal, es hacer del conocimiento del particular el acto de autoridad, conociendo también el motivo de la revisión, sobre qué tipo de cuestiones, contribuciones, versará la revisión, es decir, que es lo que se le va a revisar al contribuyente, en este caso, los rubros o conceptos a revisar, el alcance que podría tener la revisión, el plazo máximo de duración de la misma, y con ello el tiempo con el cual cuenta la autoridad para emitir la resolución definitiva que ponga fin al procedimiento de fiscalización, eliminando así la incertidumbre y la posible indefensión en la esfera jurídica de los contribuyentes.

En efecto, lo anterior se dice así, porque los contribuyentes deben saber qué es lo que específicamente va a revisar la autoridad de modo que solo puedan hacer o los requerimientos de información, relacionados única y exclusivamente con lo efectivamente fiscalizado, según sea el caso, adicional al hecho de que lo que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación señala como el supuesto “inicio” del procedimiento de fiscalización en la revisión electrónica, no corresponde de ninguna manera, en ningún caso y bajo ninguna óptica real, al verdadero inicio de la facultad de comprobación, pues al emitir una resolución provisional, la autoridad *ya realizó* el acto de fiscalización, y con ello ya fue consumada también la vulneración.

Adicionalmente, insistimos en el hecho de que el artículo 53-B del Código Fiscal de Federación, que regula el procedimiento de fiscalización, vulnera en perjuicio de los contribuyentes la garantía fundamental de seguridad jurídica, en su especie debido proceso, ya que no se respetan las formalidades esenciales del procedimiento, pues la elaboración y notificación de la resolución provisional no corresponde de ninguna manera, al inicio del procedimiento fiscalizador de la revisión electrónica, como erróneamente lo prescribe el numeral en cita, y como lo ha convalidado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues se insiste en el hecho de que, en todo caso, la expedición y notificación de la resolución provisional corresponde más bien a una de las etapas finales, características de toda auditoría o facultad de comprobación, por ejemplo a un acta final, o bien un oficio de observaciones, pues la autoridad ya detectó u observó, y en su caso calificó, determinados hechos u omisiones. Prueba de lo anterior, es que para que un contribuyente, de ser el caso que solicite la adopción de un Acuerdo Conclusivo, es indispensable que la autoridad extractora ya haya calificado los hechos u omisiones detectados⁷⁵, cuestión o requisito que fue colmado en una resolución provisional.

⁷⁵ “Artículo 69-C.-
[...]

Por lo tanto, ha quedado demostrado el hecho de que la resolución provisional se trata entonces de la culminación o bien “preculminación” de la facultad de fiscalización, en este caso, de la revisión electrónica, no así al inicio de la misma, por lo que se insiste en el hecho de que se debe entonces notificar como tal el inicio real de la revisión electrónica, a través de un documento fundado y motivado en el cual se especifique que es lo que va a revisar la autoridad fiscal, además realizarse el computo del plazo para que la autoridad fiscal lleve a cabo la auditoría y notifique, la resolución provisional o definitiva, según sea el caso, pues de dejarse las cosas en el estado que actualmente guardan se seguirían vulnerando las garantías fundamentales de los contribuyentes, principalmente las inherentes a la seguridad jurídica, particularmente las formalidades esenciales del procedimiento, vulnerando además el principio de equidad procedimental que debe revestir todo procedimiento, pues en este caso, es sumamente notorio el desequilibrio procedimental en perjuicio del contribuyente fiscalizado.

A efecto de comprender mejor lo que implican las formalidades esenciales del procedimiento y con ello dar mayor sustento a lo anteriormente expuesto, presentamos el siguiente criterio Jurisprudencial, emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga “se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.”⁷⁶

Tal y como se desprende del criterio emitido por nuestro más alto Tribunal Constitucional, las formalidades esenciales del procedimiento implican las

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

[...]

⁷⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 200234, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional/Común, P./J. 47/95 (9ª.), Tomo II, Diciembre de 1995, p. 133.

siguientes cuatro etapas, a saber: **i)** La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; **ii)** La oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas; **iii)** La oportunidad de alegar; y **iv)** El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Como vemos, y de conformidad con lo determinado por la Corte, la revisión electrónica no satisface los requisitos que deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento que deberán contener los actos administrativos realizados, en este caso, por la autoridad fiscal, pues pareciera que en el caso de la revisión electrónica la autoridad fiscal primero fiscaliza o audita, después emite una resolución con un carácter tentativo o “provisional”, pues deja muy entreabierta la puerta a que sea definitiva, junto con un oficio en el cual, hace las veces de una resolución determinante, o dicho en otras palabras, la autoridad fiscal primeramente audita o revisa, *sin dar aviso al contribuyente de manera previa*, posteriormente efectúa una determinación, y ya después, si es que así lo decide o le parece a la autoridad extractora, se podrá demostrar que existe un error en cuanto a lo observado y determinado por ésta, o bien, lo que en un primer momento era algo provisional o precautorio, pasa a ser definitivo, lo cual carece de toda lógica y de todo sentido, incluso podríamos dejar una pregunta para la reflexión, ¿qué hay del principio de presunción de inocencia consagrado en la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica⁷⁷, incorporado a nuestro sistema jurídico por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁷⁸, el cual es aplicable al derecho administrativo y al derecho fiscal?.

Adicionalmente, y con independencia de lo anteriormente expuesto, resulta indispensable acudir a lo que al efecto señala la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su artículo 2º, el cual derivado de su trascendencia e importancia a continuación transcribimos:

“Artículo 2º.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

[...]

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales

⁷⁷ **Artículo 8.** “Garantías Judiciales”, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, “Pacto de San José de Costa Rica”, firmada el 22 de noviembre de 1969, ratificada por México, el 2 de marzo de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el 7 de mayo de 1981.

⁷⁸ **Artículos 1º; y 20, Apartado “B”**, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en el año 2023.

actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.
[...]"

De una interpretación armónica a las fracciones señaladas, y a las invocadas en párrafos anteriores, se desprende que es un derecho general de todos los contribuyentes el que se le informe del inicio de las facultades comprobación, así como del estado que guarde cualquier procedimiento en el cual sea parte, incluyendo también sus derechos, obligaciones y el rumbo que las mismas vayan tomando, para que finalmente, le sean respetados los plazos previstos para tales efectos, aplicando el principio pro - persona, el cual resulta obligatorio para todas las autoridades, no solo jurisdiccionales, sino también administrativas⁷⁹, aplicando siempre la norma que más favorezca al particular, lo anterior, en virtud de la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 10 de junio de 2011.

Por lo anterior, somos de la opinión que desde el mismo legislador al crear la figura, éste debió haber construido la institución jurídico/tributaria de la revisión electrónica aplicando el principio pro homine, armonizando toda la legislación y en ese sentido, haber instaurado la notificación al contribuyente del inicio real de la revisión, mediante la expedición y notificación de una "orden de revisión electrónica", así como el señalar dentro de ésta el ejercicio a revisar y no solo determinadas operaciones o rubros, y pudiendo efectuar también en dicha orden, un requerimiento de información relacionado con lo que se haya de revisar, para entonces sí, de ser el caso, emitir una resolución provisional, seguido de la oportunidad de desvirtuar

⁷⁹ **"CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.** De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis, Décima Época, Registro Digital 160589, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional, P. LXVII/2011 (10ª.), Libro III, Tomo I, Diciembre de 2001, p. 535.

para el contribuyente, y entonces poder emitir la resolución definitiva con todo y la respectiva liquidación.

Finalmente, por lo que respecta al presente apartado y capítulo, se colige que son muchas las áreas de oportunidad, así como los retos que tiene por delante la revisión electrónica, y más aún con la aparición e implementación de las nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial, que, aunque dichas tecnologías están aún en ciernes, en el algún momento el derecho las tendrá que regular, ejerciendo su potestad para establecerle limitantes, normando con ello su posible uso y actuar; es importante insistir en el hecho de que el reto más próximo para la revisión electrónica se encuentra en corregir de manera urgente su rumbo, redireccionando dicha facultad de fiscalización para encausarla por el camino de la legalidad y el irrestricto respeto a las garantías fundamentales de todo contribuyente, ya sea por medio de una reforma sustancial que se sirva efectuar el legislador, o bien por medio de un nuevo planteamiento que se haga llegar hasta la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su papel de Máximo Tribunal Constitucional de nuestro país, ya que en México la defensa de las garantías fundamentales en materia fiscal, consagradas en nuestra Carta Magna, han sido instauradas a través de la que sin lugar a dudas es la Institución Jurídica más noble y bella de México, el Juicio de Amparo, desde el año 1925.

CAPÍTULO III

LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN VS INTELIGENCIA ARTIFICIAL.

3.1 Concepto de inteligencia artificial.

Ahora bien, como hemos visto a lo largo del presente trabajo, particularmente en el segundo capítulo, el legislador junto con la autoridad fiscal han ido implementando y haciendo uso de las diversas tecnologías de la información y comunicación, TIC'S, particularmente, el auge que éstas fueron tomando a lo largo de la historia reciente o contemporánea, por lo menos, y de una manera cada vez más acentuada en los últimos 15 años, en gran medida gracias al acercamiento del internet no solo entre las grandes empresas, sino también del resto de la población.

Prueba de lo anterior, fue el uso cotidiano del correo electrónico que vino a sustituir en un primer momento a las interconexiones realizadas antiguamente por medio del Facsímil o Fax, hasta venir a sustituir así a la gran mayoría de las comunicaciones no solo entre los particulares, sino también inclusive en el gobierno, desplazando al correo escrito u ordinario (servicio postal), ante ello, podemos concluir este punto, que fue a partir de la aparición de las computadoras y el internet, que se ha impuesto un nuevo ritmo de vida en el quehacer cotidiano, aumentando exponencialmente el fluir de la información para millones de usuarios alrededor del mundo.

Es importante mencionar que ante el aumento y avance que ha venido registrando la tecnología, misma que en un principio fue ideada y concebida para hacer más cómoda la vida y los quehaceres cotidianos del hombre, ante lo cual podríamos señalar que la tecnología buscaba adaptarse a la conducta de los seres humanos, no obstante, ha sido tal el avance de ésta que hoy en día sucede todo lo contrario, pues pareciera que lejos de que las nuevas tecnologías busquen ayudarnos, vengan ahora a reemplazarnos o por lo menos desplazarnos a extremos tales que en muchas ocasiones busquen relegarnos de nuestras funciones.

No obstante lo anterior, existen diversos antecedentes que preceden a la inteligencia artificial como la conocemos hoy en día, pues esta ha sido el resultado de distintos procesos y cambios a diversos sistemas informáticos, naciendo así el primer sistema de inteligencia artificial, fruto de las investigaciones realizadas por Herbert Simon y Allen Newell, los cuales durante la conferencia de informativa teórica celebrada en los Estados Unidos de América, en el Dartmouth College, en

el año 1956, presentaron el primer programa de ordenador que buscaba imitar las características del cerebro humano, mismo sistema que es considerado como el primer sistema de inteligencia artificial, como consecuencia de lo anterior, años más tarde fue fundado el “Laboratorio de Inteligencia Artificial” del MIT (Instituto Tecnológico de Massachusetts).⁸⁰

Adicionalmente, es importante señalar que previo a lo anterior, es decir, a la invención o aparición del primer sistema de inteligencia artificial en el mundo, es resultado de múltiples investigaciones que sobre el tema fueron realizadas, siendo los antecedentes inmediatos más directos de ello, la aparición del famoso “test Turing”, o “prueba de Turing”, en honor a su inventor, quien es considerado el padre de la computación, Alan Turing, el cual consiste en una prueba de inteligencia para máquinas, mismo que permitiría presentar un comportamiento inteligente en la medida de que fuese capaz de mantener una “conversación” con un humano sin que un tercero pudiera diferenciar a partir de las respuestas dadas, quién es quién, es decir, cuál de las respuestas fue dada por la máquina y cual por el ser humano.

Derivado de lo anterior, se han venido desarrollando múltiples avances respecto de la inteligencia artificial, a grado tal que ahora el reto para ésta es el poder desarrollar la capacidad de aprendizaje, el aprendizaje adaptativo, elemento característico de la inteligencia humana, propio e inherente de los seres humanos, con lo cual se busca que los agentes o modelos de inteligencia artificial puedan responder frente a los distintos escenarios que se les presenten, incluido por supuesto el cambio, la toma de distintos tipos de decisiones o elementos nuevos no previstos inicialmente, basándose para ello en la información suministrada día a día por los diversos usuarios, buscando evitar en mayor medida la automatización de las posibles respuestas.

En efecto, los principales “alimentadores” del sistema de aprendizaje que se busca obtener en la inteligencia artificial, son obtenidos a partir de los siguientes tópicos: **i)** las redes neuronales artificiales; **ii)** los algoritmos genéticos; **iii)** métodos empíricos de inducción de reglas y la toma de posibles decisiones; **iv)** aprendizaje analítico; y **v)** métodos basados en casos por analogía.

Ahora bien, existen diversas definiciones del término inteligencia artificial, que suelen darse, en función del campo de aplicación de las mismas, ello debido a que no es la misma inteligencia artificial aplicada al campo de la arquitectura, que al campo de conocimiento y estudio del derecho, el cual, quizá algún particular utilizó

⁸⁰ BARRERA ARRESTEGUI, Luis, “Fundamentos históricos y filosóficos de la inteligencia artificial”, “UCV-Hacer, Revista de Investigación y Cultura”, Universidad César Vallejo Chiclayo, Perú, vol. 1, núm. 1, julio – diciembre de 2012, pp. 87-92.

para la elaboración por ejemplo de un contrato, pues son cuestiones de una naturaleza totalmente distinta, es decir, el concepto de inteligencia artificial en muchas de las ocasiones va a estar supeditado a los distintos razonamientos o conductas humanas que tal sistema de inteligencia artificial pretenda imitar.

No obstante lo anterior, a continuación presentamos el siguiente concepto de inteligencia artificial, definida como el campo de la ciencia y la ingeniería que se ocupa de la comprensión, desde el punto de vista informático, de lo que se denomina comúnmente como comportamiento inteligente. También se ocupa de la creación de artefactos que exhiben este comportamiento⁸¹.

En palabras de Susana Navas, la inteligencia artificial, trata de emular las diversas capacidades del cerebro humano, para presentar comportamientos inteligentes sintetizando y automatizando tareas intelectuales, empleando para ello técnicas y conocimientos propios de otras disciplinas⁸².

Ahora bien, otra definición de inteligencia artificial, es la que acuña el “Proyecto de Propuesta de Reglamento por el que se Establecen Normas Armonizadas en Materia de Inteligencia Artificial”, mejor conocido como “Ley de Inteligencia Artificial”, por la Unión Europea, el cual define a la inteligencia artificial como “un sistema concebido para funcionar con elementos de autonomía que, a partir de datos e información generados por máquinas o por seres humanos, infiere la manera de alcanzar una serie de objetivos, utilizando para ello estrategias de aprendizaje automático o estrategias basadas en la lógica y el conocimiento, y produce información de salida generada por el sistema, como contenidos (sistemas de inteligencia artificial generativa), predicciones, recomendaciones o decisiones, que influyen en los entornos con los que interactúa el sistema de Inteligencia Artificial⁸³.

Como vemos, la inteligencia artificial ha sido ideada y diseñada desde un principio para auxiliar a los seres humanos en diversas tareas, no obstante, consideramos que el ser humano ha perdido el enfoque de la inteligencia artificial, pues la comunidad científica al crear o idear nuevas formas de inteligencia artificial, tal parece que busca crear agentes que lejos de ayudar a los diarios quehaceres de la humanidad, intenta más bien, desplazar totalmente a los seres humanos, a grado tal que sea esta la que, como vimos, idee un sistema de inteligencia artificial que

⁸¹ PINO DIEZ, Raúl *et al.*, “*Introducción a la inteligencia artificial: sistemas expertos, redes neuronales artificiales y computación evolutiva*”, Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, España, 2001, pp. 5-8.

⁸² NAVAS NAVARRO, Susana, “*Inteligencia Artificial, Tecnología, Derecho*”, Tirant lo Blanch, 1ª. ed., España, 2017, p. 24.

⁸³ **Artículo 3.1** del Proyecto de Reglamento por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial, mejor conocido como “Ley de Inteligencia Artificial”, disponible para su consulta y descarga en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es/pdf>

piense como un ser humano, actúe como ser humano, es decir, que haga todo lo que puede hacer cualquier humano con pleno uso de sus facultades mentales.

Ahora bien, es importante ver cuál sería la relación que guardará el uso que se le llegue a dar a la inteligencia artificial en el ámbito jurídico, y en cuyo caso, será sin duda interesante como es que el derecho ejercerá su potestad y dominio sobre el uso que le lleguen a dar los particulares, a través de la regulación que al respecto se llegue a implementar, ya que resultaría muy utópico pensar que por utilizar algún tipo de inteligencia artificial, por más “perfecta” que esta pudiera ser, se acabarían los problemas legales para los particulares, ya que al intervenir la mano del hombre, por más funcional que resulte el sistema empleado, siempre surgirán ciertos aspectos o particularidades que necesiten ser valoradas o analizadas por alguna persona o incluso, por un cuerpo colegiado, tal como sucede en nuestros Tribunales Colegiados de Circuito, en donde si bien es cierto que el proyecto de una sentencia es elaborado por un Secretario Projectista, dicho proyecto es forzosamente discutido, debatido y analizado por los tres Magistrados, los que cuentan con un criterio distinto, aunque sus procesos cognitivos sean exactamente los mismos, y que decir además de la interpretación que cada operador jurídico puede darle a una misma norma, ya que es precisamente ese punto el que distingue a unos abogados de otros, el criterio jurídico y la correcta interpretación que se den a las diversas disposiciones, todo ello son cuestiones que se vislumbran sumamente difíciles de pretender si quiera equiparar o igualar por algún sistema u ordenador.

3.2 La inteligencia artificial a través de algoritmos.

Como vimos, y una vez habiendo sentado las bases de lo que implica la inteligencia artificial, su historia, evolución, concepto, así como el enfoque que se le pretende dar o bien las tendencias actuales de la misma, ahora pues, abordaremos la manera en que dicho sistema opera, su relación con los algoritmos, por ello, en el presente apartado, veremos el vínculo que existe entre la inteligencia artificial y los algoritmos; es importante mencionar que la inteligencia artificial necesita de una serie de instrucciones que le indiquen al sistema del que se trate, la manera en que este debe operar, es decir, los pasos que debe seguir para llegar a obtener el resultado esperado, sea resolver el problema planteado, elaborar un contrato, etcétera, a dichos pasos o secuencias de manera individual, se les conoce como algoritmos.

En efecto, para que la inteligencia artificial funcione, necesita de una serie de pasos a seguir, es decir, ésta requiere para su operación de una secuencia de algoritmos,

por ello, podríamos definir a los algoritmos como “un conjunto de instrucciones o reglas definidas y no ambiguas, ordenadas y finitas que permite, típicamente, solucionar un problema, realizar un cómputo, procesar datos y llevar a cabo otras tareas o actividades”⁸⁴.

Como vemos, los algoritmos son los operadores por medio de los cuales la inteligencia artificial funciona, llevando a cabo distintos procesos, es decir, son los sentidos de la entidad corpórea denominada inteligencia artificial, los cuales están programados para llevar a cabo aquello para lo cual fueron diseñados, por lo cual, el algoritmo en cuestión, no tomará en cuenta factores distintos a los que les hayan sido programados, es decir, no podrá valorar cuestiones subjetivas o particulares que no le hayan sido previamente implementadas, por lo que, aplicados al derecho, y ante la complejidad de los diversos casos con las particularidades que hay en cada uno de ellos, sería difícil su uso o implementación en aspectos jurídicos digamos complejos.

Es por ello que, con independencia del destino o uso que se le quiera dar a algún sistema de inteligencia artificial, se deberán crear algoritmos con un alto sentido de justicia, equidad, a los cuales también les deberán ser programados o bien que sean ideados por el programador o diseñador, es decir su fabricante, un estricto respeto a los derechos fundamentales de los particulares, y por otro lado, que el operador detrás del sistema de inteligencia artificial o bien de cada algoritmo, pueda, en su caso, verificar como es que éstos llevaron a cabo cada proceso, es decir, como se llegó a cada conclusión, y con ello poder analizar cada aspecto que el algoritmo en cuestión llevó a cabo o consideró para llegar al resultado que éstos arrojaron como respuesta al problema o situación planteada.

Como vemos, para que un algoritmo pueda ser utilizado, hablando estrictamente de operaciones jurídicas, requiere entonces de aprendizajes complejos, profundos para un sistema de pensamiento artificial, por ello y ante el eventual uso e implementación que le lleguen a dar a los algoritmos, la administración pública en cualquiera de sus ámbitos deberá permitir e idear la manera en que los particulares puedan “auditar” o más bien, conocer de manera totalmente transparente, como un dato abierto, quién o quiénes programaron o desarrollaron los algoritmos utilizados, cuáles fueron los algoritmos que en su caso fueron utilizados, qué ente de la administración pública los utilizó, cuál fue el papel que jugó el algoritmo utilizado, es decir, con qué fin se utilizó y para qué actividad fue ocupado, cuál fue la conducta o acto que particularmente realizó el algoritmo o el sistema de inteligencia artificial,

⁸⁴ PERIS MANGUILLOT, Alfred “Algoritmos: ¿podemos hacerlos transparentes en su proceso?”, en Transparencia y explicabilidad de la inteligencia artificial, Castellanos Claramunt, Jorge et. al. (ed.), 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2022. p. 71.

todo ello con el propósito de brindar un mayor seguridad jurídica al contribuyente, y en su caso poder detectar posibles ilegalidades.

Adicionalmente, y ante lo complejo que resultan todas las operaciones jurídicas, particular y principalmente las jurídico/fiscales, somos de la opinión que el uso de algoritmos o de algún sistema de inteligencia artificial por parte de la administración pública federal, en este caso, de las autoridades fiscales, únicamente se deberá limitar su empleo como una herramienta auxiliar en el desempeño de sus funciones, por ejemplo, para el manejo de alguna base de datos, la creación de alguna especie de “alerta” que auxilie de alguna manera a las autoridades fiscales, el manejo de alguna estadística muy precisa, etcétera, adicional a la transparencia de su uso señalada en el párrafo inmediato anterior, pues ante lo sensible de la información con la cual cuentan las autoridades fiscales, misma que se trata de una información personalísima y de carácter altamente sensible, de manera que, con independencia de lo anterior, respecto a la divulgación del uso o empleo de los algoritmos o sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, se deberán proteger los datos personales de los contribuyentes.

Es importante insistir, de ser el caso, en el uso de los algoritmos como una herramienta que únicamente se limite a poder auxiliar a las autoridades en el ejercicio de sus funciones, o bien, que funja como una ayuda a los contribuyentes, es decir, hacer uso de algoritmos en el área de servicios y atención al contribuyente, ya que si por el contrario se le da un uso indebido, o bien se abusa de ellos, utilizándolos en el resto de las funciones de la autoridad, y más aún sin un dispositivo legal de por medio, se podría producir un trato desigual a determinados contribuyentes o incluso un impacto que genere desigualdad para ambas partes, tanto para la entidad de la administración pública que lo llegue a usar, o bien para el particular o administrado que podría resultar beneficiado, o perjudicado por un indebido uso de algún algoritmo o sistema de inteligencia artificial.

Como hemos visto, son muchos los retos e implicaciones que se desprenden del posible uso o implementación de los algoritmos y de algún sistema de inteligencia artificial, tanto por parte de los particulares, como también por parte de la administración pública, en este caso, de los contribuyentes, como de las autoridades fiscales, ya que las operaciones jurídico/fiscales son operaciones complejas, por lo tanto, somos de la opinión que desde la programación que se le dé a los algoritmos previo a su posible uso o implementación, es decir, su diseño y fabricación, se deberán programar o desarrollar, no solo tomando en cuenta las diversas disposiciones aplicables, sino también con un alto sentido de justicia y equidad, por ambas partes, tanto por el contribuyente en el supuesto de que éste decida o considere auxiliarse para la elaboración de su declaración de impuestos de algún

algoritmo, como por parte de la autoridad fiscal si los llegare a usar como una herramienta en la cual se auxilie en sus funciones, en cuyo caso, se deberá transparentar, como un dato abierto, el uso que se le haya dado a dichos algoritmos, cuidando siempre toda la información de los contribuyentes.

3.3 Derechos, Garantías Fundamentales e inteligencia artificial.

De lo expuesto con anterioridad, en cuanto al posible uso o implementación de la inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, hemos señalado que son muchos los retos, así como los posibles escenarios que surgirán a partir de tal situación, pero sería importante analizar primeramente cuál sería la óptica de los derechos fundamentales respecto al uso e implementación de la inteligencia artificial, desde luego, por parte de las autoridades fiscales.

Primeramente, habría que hacer un pequeño preámbulo en el cual abordemos algunas consideraciones que de manera previa servirán para entender los conceptos de Derechos Humanos y las Garantías Fundamentales, para después abordar las características propias de los Derechos Fundamentales, acompañado de algunas consideraciones aplicables por supuesto a la materia tributaria.

En palabras del Jurista, Dr. Alberto Del Castillo Del Valle, los derechos humanos, son las prerrogativas o potestades que Dios, ha otorgado a todo sujeto que tenga la condición de persona física, a fin de que se desarrolle plenamente dentro de la sociedad⁸⁵, del concepto aportado por el Maestro Del Castillo, se desprende que los derechos humanos no necesitan ser reconocidos por una ley, pues el ser humano nace con ellos, es decir, son característicos e inherentes a todo hombre o mujer.

Ahora bien, al ser tales prerrogativas inherentes al ser humano, es decir, que éste ha nacido con tales derechos, y que por lo tanto no son obra de algún órgano legislativo o bien del Estado en general, se colige entonces que estos no pueden ser otorgados, reconocidos o limitados por el hombre o bien por alguna ley, ya que ni el Estado, ni las leyes los crearon, empero, lo que si ha hecho el Estado, y de hecho lo sigue buscando hacer, o por lo menos eso lo ha buscado o intentado a lo largo de la historia, es otorgar su reconocimiento y buscar su protección o salvaguarda a través de distintas leyes y/u organismos, comprometiéndose como Estado a respetarlos y velar por su protección y cumplimiento, naciendo así, las

⁸⁵ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, "*Derechos Humanos, Garantías y Amparo*", 5ª. ed., Ediciones Jurídicas Alma, México, 2016, p. 27.

Garantías del gobernado, las cuales son entonces el mecanismo por medio del cual se hacen respetar los Derechos fundamentales.

En efecto, las garantías del gobernado, o mejor dicho, las Garantías Fundamentales, son el mecanismo por medio del cual se protegen los Derechos Humanos, es decir, son el instrumento jurídico por medio del cual el Estado reconoce y otorga la más amplia protección y salvaguarda a los Derechos Fundamentales de los cuales son titulares tanto las mujeres y los hombres, como las personas jurídico – colectivas⁸⁶, es decir, los gobernados, ello a partir de la reforma al artículo primero constitucional de junio de 2011, motivada en gran parte por la sentencia recaída al caso Rosendo Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos, reforma en la cual nuestra Carta Magna hace referencia a la existencia de los Derechos Humanos y la presencia de las Garantías Fundamentales como un medio de protección para hacerlos valer, con dicha reforma, México reafirma la protección y vigencia de las garantías fundamentales dentro de nuestro sistema jurídico, lo cual sin duda es una confirmación del compromiso por parte del Estado mexicano, para la protección y defensa de los derechos y garantías de los gobernados.

Ahora bien, algunas de las características de los derechos humanos, según señala el Doctor Jorge Carpizo Mac – Gregor⁸⁷, son las siguientes:

- Universalidad.
- Historicidad.
- Progresividad.
- Aspecto protector.
- Indivisibilidad, y
- Eficacia directa.

De dichos principios, como su propio nombre lo indica, se desprende que los derechos fundamentales, son de carácter universal, es decir, que son para todos los

⁸⁶ La Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno, en sesión de 24 de febrero de 2015, estableció que las personas morales, o jurídico – colectivas, gozarán de aquellos Derechos y Garantías en la medida en que éstos le resulten aplicables, atendiendo para ello a su naturaleza y fines, dicha tesis se encuentra publicada bajo el rubro: “**PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES.**”, disponible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2008584, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional, P./J. 1/2015 (10ª.), Libro XVI, Tomo I, Marzo de 2015, p. 117.

⁸⁷ CARPIZO MAC - GREGOR, Jorge, “La Constitución Mexicana de 1917”, 16ª. ed., Porrúa, México, 2013, pp. 287 y 288.

hombres y las mujeres, que dichos derechos han estado y están en constante evolución, con la tendencia de proteger la dignidad e integridad de todas las mujeres y los hombres, sin que estos trastocuen la esfera jurídica o la dignidad de los otros seres humanos, que dichos derechos son indivisibles, y que estos deben ser eficaces y protegidos por medio de las garantías fundamentales, que como lo hemos mencionado, son el instrumento jurídico que protege los derechos fundamentales.

Como vimos anteriormente, los derechos y las garantías fundamentales, se encuentran reconocidos dentro de un marco jurídico de carácter general, que para el caso de México, se encuentran establecidos dentro del artículo primero constitucional, por ello, resulta necesario también identificar aquellos derechos y garantías fundamentales inherentes o aplicables específicamente para el derecho tributario, es decir, dentro de la relación Fisco – contribuyente.

Es importante señalar que dentro de la academia, existen diversas corrientes de pensamiento que cuestionan la aplicación y/o existencia de los derechos humanos o fundamentales dentro del ámbito del derecho fiscal, algunas de estas corrientes encuentran su principal justificación en lo que señala el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su primer párrafo que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta⁸⁸.

No obstante lo anterior, nosotros disentimos de tales afirmaciones, pues los derechos y garantías fundamentales son claramente aplicables a la materia tributaria, con independencia de que se traten de derechos sustantivos o adjetivos, en la inteligencia que solamente serán aplicables aquellas garantías que sean inherentes a la naturaleza de esta disciplina, primeramente porque como vimos con anterioridad, los derechos fundamentales, son de carácter universal, indivisibles y progresivos, adicionalmente, resulta importante señalar también lo que establece el artículo primero constitucional, en sus párrafos segundo y tercero⁸⁹, ya que de tales

⁸⁸ “**Artículo 5º.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

⁸⁹ “**Artículo 1º.-**

[...]

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

[...]

párrafos se desprenden las figuras de la “interpretación conforme” y el principio “pro - persona” o “pro - homine”, figuras que son igualmente aplicables a la materia tributaria.

Ahora bien, según el Doctor Eduardo Ferrer Mac – Gregor Postoit, la interpretación conforme podría ser definida como la técnica hermenéutica por medio de la cual los derechos y libertades constitucionales, son armonizados con los valores, principios y normas contenidos en los tratados internacionales, sobre derechos humanos signados por los Estados, así como por la jurisprudencia de los tratados internacionales, y en ocasiones algunas otras resoluciones y fuentes internacionales, para lograr su mayor eficacia y protección⁹⁰.

Es pues la interpretación conforme, un método o sistema que ante varios posibles significados que tengan las normas integrantes de un sistema jurídico, se deberá aplicar aquel que mejor se adapte a las disposiciones que establezca en este caso la Constitución, y los tratados internacionales incorporados a esta.

Ahora bien, el principio pro - persona o pro - homine, es el elemento orientador que guía a la interpretación conforme, inclinando el resultado de la interpretación a aplicar siempre la norma o disposición que otorgue la protección más amplia a los gobernados.

En atención a lo anterior, debemos señalar que entonces los derechos y garantías fundamentales son aplicables al derecho fiscal, incluso al aplicar ciertas normas, tanto la autoridad fiscal, como los órganos jurisdiccionales, deberán aplicar siempre en beneficio de los contribuyentes las normas que les otorgue un mayor beneficio y protección a su esfera jurídica de derechos, siempre y cuando no sean contrarios al orden público y al interés social o colectivo, o incluso a la propia Constitución, por ejemplo, y evidentemente, la obligación y el deber jurídico de contribuir al gasto público mediante el pago de las distintas contribuciones, impuestos, aportaciones de seguridad social, siempre y cuando estos a su vez cumplan con los principios constitucionales de legalidad, equidad, proporcionalidad, etcétera.

Ahora bien, ¿cual deberá ser el papel que juegue o la postura que deberán tomar los derechos y garantías fundamentales, frente a la aparición de la inteligencia artificial y su posible uso por parte de las autoridades fiscales?

⁹⁰ FERRER MAC- GREGOR, Eduardo, “*Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el Juez mexicano*”, en *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un Nuevo Paradigma*, Salazar Ugarte *et. al.* (coord.), 1ª. ed., UNAM - Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2011, pp. 357 y 358.

Primeramente, resulta importante establecer la postura que nosotros tenemos al respecto, y es que no es dable que la autoridad, la autoridad fiscal específicamente, haga uso de algún sistema de inteligencia artificial, pues hasta el día que se están escribiendo estas palabras, no existe ni una sola disposición que autorice el uso de algún sistema de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, por lo que, si se llegase a hacer uso de algún sistema así, independientemente del uso que se las autoridades les llegaren a dar, la autoridad fiscal estaría contraviniendo múltiples disposiciones.

Dicho lo anterior, dentro del presente capítulo hicimos patente el hecho de que la inteligencia artificial, los algoritmos y en general cualquier tecnología, en caso de su posible o virtual uso, deberá hacerse de manera responsable, con un sentido ético, de responsabilidad social, principalmente cuando quien lo llegue a usar sea la autoridad fiscal, ya que de no usarse con la suficiente pericia o bien de manera indebida, se podría producir un daño, quizá irreversible en la esfera jurídica de los gobernados y con ello en sus derechos y garantías fundamentales.

Ahora bien, ¿quién sería el eventual responsable ante un perjuicio producido de manera no intencional por parte de algún sistema de inteligencia artificial en contra de los gobernados?, para dar respuesta a dicha interrogante, habría que preguntarnos: ¿será el servidor público, el Estado a través de algún ente de la administración pública?, ¿o quizá el proveedor del sistema de inteligencia artificial?, ¿cuál sería, en su caso, la reparación del daño?

Ante ello, insistimos en el hecho de que el uso de algún mecanismo de inteligencia artificial tiene que hacerse con total ética y con una transparencia absoluta, respetando obviamente la información de los contribuyentes, es decir, el secreto fiscal, ello en virtud de que las empresas que se dedican a crear sistemas de inteligencia artificial, evidentemente no todas, buscan únicamente perseguir un fin meramente mercantil, dejando en un segundo plano la ética, y en un tercer o ulterior plano, el respeto a los derechos fundamentales de las personas, prueba de ello, ha sido la creación de sistemas de inteligencia artificial que buscan emular a los seres humanos mediante experimentos que buscan aprender o procesar automáticamente el lenguaje, mismos que han arrojado como resultado el aprendizaje no solo del lenguaje, sino también de determinados prejuicios, como lo son asociar diversas profesiones o actividades con un género humano específico, es decir, los sistemas fueron capaces de asociar la palabra “hombre”⁹¹ con profesiones que requieren de un mayor contenido de aspectos matemáticos, tales

⁹¹ DEVLIN, HANNAH, “AI programs exhibit racial and gender biases, research reveals”, *Diario The Guardian*; disponible en: <https://www.theguardian.com/technology/2017/apr/13/ai-programs-exhibit-racist-and-sexist-biases-research-reveals>

como las ingenierías, mientras que con la palabra “mujer” los sistemas asociaron tal palabra con profesiones más cercanas a las tareas del hogar.

Por ello, además del aspecto ético, habría que añadir también la transparencia y acceso a la información, con la reserva relacionada al secreto fiscal por parte de las autoridades fiscales, transparentando así el uso y empleo de los distintos sistemas de inteligencia artificial por parte del Fisco, permitiendo el libre acceso a los gobernados de dicha información y poder establecer con ello una vigilancia constante por los gobernados hacia las autoridades fiscales, evitando con ello el posible y virtual uso de malas prácticas en el empleo de sistemas de inteligencia artificial por parte de la autoridad fiscal y en general del Estado, y con ello evitar posibles violaciones a la esfera jurídica, derechos y garantías fundamentales de los gobernados.

Derivado de lo anterior, resulta interesante tomar en cuenta lo manifestado por Michelle Bachelet cuando se desempeñaba como Comisionada de las Naciones Unidas para los derechos humanos, cuando el 15 de septiembre de 2021 hizo latente la necesidad de establecer una normativa a la venta y uso de los diversos sistemas de inteligencia artificial que amenazan gravemente a los derechos humanos, mientras no sean puestas regulaciones adecuadas a la materia.

Ante lo anterior, coincidimos plenamente con lo señalado por la entonces Comisionada, ya que se necesita regular el uso de la inteligencia artificial, que el Derecho regule y con ello condicione su posible uso, no solamente por los particulares, sino también por el Estado; adicionalmente Bachelet, señaló que se deberán *prohibir* los programas de inteligencia artificial, cuyo uso no cumpla con la normativa internacional, es decir, los tratados internacionales en materia de derechos humanos, que para el caso de México, serán solo aquellos que hayan sido signados previamente por el Estado mexicano, haciendo también un énfasis en los efectos nocivos e incluso catastróficos, cuando la inteligencia artificial es usada sin una debida atención a las potenciales violaciones a los derechos humanos que estos sistemas puedan cometer, por lo que, continua Bachelet, mientras mayor sea el riesgo para los derechos humanos, más estrictos deben de ser los requisitos legales para el uso de la inteligencia artificial, ya que ésta se encuentra prácticamente en todos los rincones de nuestras vidas, alcanzando incluso a nuestros estados emocionales⁹².

⁹² Comunicados de prensa de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, “*Los riesgos de la inteligencia artificial para la privacidad exigen medidas urgentes*”, de 15 de septiembre de 2021, disponible en: <https://www.ohchr.org/es/press-releases/2021/09/artificial-intelligence-risks-privacy-demand-urgent-action-bachelet>

La oficina de derechos humanos de la Organización de las Naciones Unidas, ONU, ha publicado un informe⁹³ en el cual analiza la manera en que la inteligencia artificial vulnera y trastoca los siguientes derechos y garantías fundamentales, a saber, intimidad, salud, educación, libertad de tránsito, libertad de reunión y libre asociación, incluso, la libertad de expresión; en dicho informe se demuestra que los Estados y las empresas han incorporado y hecho uso de una manera abrupta de la inteligencia artificial sin las debidas precauciones, incluso, señala el informe, ha habido casos en los cuales por un mal uso de los sistemas de inteligencia artificial, se ha dado un trato injusto a las personas, negándoles prestaciones de seguridad social, o incluso han sido privadas de su libertad, todo ello derivado de un error en un algoritmo.

Como hemos visto, es necesario poner límites al uso de la inteligencia artificial, pues a través de ella se maneja información altamente sensible o confidencial, prueba de ello, son las famosas “cookies”, que sirven para que el servidor de alguna página de internet logre identificar el equipo de un usuario y recuerde datos importantes, es decir, lo que se ha hecho por cada usuario en la red.

Ante tal necesidad, así como los riesgos que implica el uso e implementación de la inteligencia artificial y su relación con los derechos humanos, algunas organizaciones internacionales de derechos humanos como “Humans Right Watch” y “Amnistía Internacional”, exigieron mediante la expedición del documento denominado “The Toronto Declaration: Protecting the right to equality and non-discrimination in machine learning systems”⁹⁴, durante la celebración del simposio “RightsCon Toronto”, en el año 2018, en dicha declaración se propusieron estándares de derechos humanos, así como la protección de los derechos fundamentales de igualdad y no discriminación en los sistemas de inteligencia artificial.

En adición a lo anterior, la declaración propone normas con un contenido de derechos humanos que tanto el Estado, como los particulares, deberán cumplir para garantizar que los algoritmos utilizados en los sistemas de inteligencia artificial posean características de equidad y justicia, de igual manera, en el mismo documento se señala la necesidad de la aplicación de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, para que el avance de la tecnología, de la implementación de los sistemas de inteligencia artificial, no signifiquen un riesgo para los derechos humanos.

⁹³ Informe disponible para su consulta y descarga en: <https://www.ohchr.org/en/documents/thematic-reports/ahrc4831-right-privacy-digital-age-report-united-nations-high>

⁹⁴ El documento mencionado, la Declaración, se encuentra disponible para su consulta y descarga en: <https://www.torontodeclaration.org/declaration-text/english/>

La declaración de Toronto, es el resultado de múltiples discusiones, entrevistas e intercambio de ideas y consultas a personas del ámbito científico, académico y demás expertos en materia de inteligencia artificial y derechos humanos, en el cual se establece el deber de los Estados de garantizar la transparencia y rendición de cuentas, es decir, permitir que los gobernados conozcan quien o quienes, usan los sistemas de inteligencia artificial, así como la manera en que dichos sistemas son utilizados, es decir, para qué y en qué son éstos empleados, adicionalmente, en dicho documento, también se plantea la responsabilidad de las empresas que desarrollan los sistemas de inteligencia artificial, basándose para ello en los “Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas”⁹⁵, entre las que se encuentran, el transparentar las especificaciones técnicas, muestras de datos de entrenamiento y/o programación empleados para la creación e implementación de los sistemas de inteligencia artificial y de los algoritmos, así como las fuentes de los datos que sirvieron para programar o crear los sistemas de inteligencia artificial, es decir, que se transparente en su totalidad también la manera en que se fabricaron o crearon los sistemas de inteligencia artificial, finalmente, la declaración plantea la existencia de un recurso o medio de defensa, así como el hecho de que los Estados implementen normas de debido proceso respecto del uso de sistemas de inteligencia artificial por parte de la administración pública, así como cuál es la entidad o ente que sería jurídicamente responsable de los actos que resulten del uso o implementación de los sistemas de inteligencia artificial.

Como vemos, conforme avance la tecnología y con ella los sistemas de inteligencia artificial y los algoritmos, es como el legislador deberá ir implementando distintas disposiciones para poder tener un control efectivo sobre el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, y así evitar afectaciones a la esfera jurídica de los gobernados, no obstante lo anterior, seguimos insistiendo en la necesidad imperante de que el derecho ejerza su potestad y regule el uso o implementación de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial, y con ello evitar violaciones que bien podrían tornarse en irreparables a los Derechos y Garantías Fundamentales de los gobernados.

Finalmente por lo que al presente apartado respecta, somos conscientes en el hecho de que este tema de los derechos humanos y su relación la inteligencia artificial, son materia de un trabajo de investigación completo e independiente, e incluso amerita su discusión en el foro, dentro de la academia, ya que son muchísimas las aristas, no solamente para el ámbito del derecho fiscal o tributario,

⁹⁵ Documento disponible para su consulta y descarga en: <https://hchr.org.mx/publicaciones/principios-rectores-sobre-las-empresas-y-los-derechos-humanos-puesta-en-practica-del-marco-de-las-naciones-unidas-para-protoger-respetar-y-remediar/>

sino para el derecho en general, analizando también en qué punto se encuentra México dentro del uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, ¿se deberá implementar un sistema así, de manera frontal y directa en nuestro país?, ¿estamos listos en todos aspectos desde un punto de vista social, económico, político y desde luego jurídico?, al respecto, somos de la postura de que estando las cosas en el estado que actualmente guardan, no es viable ni dable que en general la administración pública implemente un sistema de inteligencia artificial para llevar a cabo cualquier tipo de actividad, la anterior idea obedece a que la población en general, desde luego nos incluimos nosotros, no confiamos en el Estado, y diversas son las causas por las cuales a los gobernados no nos genera confianza la administración pública.

En efecto, el primer motivo por el cual no resulta viable que la administración pública emplee o aplique algún sistema de inteligencia artificial, es porque las autoridades no han sabido tener un buen manejo de la información que poseen de los gobernados, prueba de ello fueron las quizá millones de demandas de amparo que en su momento fueron presentadas por los particulares, ante la reforma a la Ley Federal de Telecomunicaciones del 16 de abril de 2021, por medio de la cual se ordenaba crear un “Padrón de Nacional de Usuarios de Telefonía Móvil” (PANAUT), en el cual se establecía la obligación por parte de los usuarios de telefonía móvil de entregar a dicho padrón sus datos biométricos, ante lo cual, motivado en gran medida por la desconfianza, la inseguridad jurídica que genera en los gobernados el manejo de su información personal, tan íntima, por parte de las entidades de la administración pública, ahora pensemos que no se trata de datos biométricos, sino de los ingresos y egresos de una persona, las ganancias de una empresa, saber quién o quienes ejercen el control de un grupo empresarial o quizá las estrategias comerciales, información que posee un valor multimillonario, misma que de no ser manejada de manera adecuada y responsable podría producir daños que bien podrían ser catastróficos e inimaginables, además de la afectación a la esfera jurídica de los gobernados, vulnerando también sus derechos y garantías fundamentales.

Por ello, derivado de lo anterior, se debe prohibir tajantemente el uso de algún sistema de inteligencia artificial por parte de la administración pública, hasta en tanto no exista una ley o disposición que regule de manera adecuada su uso, es decir, la creación e implementación de un dispositivo legal lo suficientemente robusto que establezca un control efectivo para un uso adecuado, responsable de los sistemas de inteligencia artificial, con derechos y obligaciones para todas las partes involucradas, que permita transparentar al sistema de inteligencia artificial, “fiscalizar” su uso por parte de las autoridades, cuestión que resulta un tanto utópica, ya que en nuestros días la autoridad fiscal es sumamente renuente a rendir cuentas y

trasparentar información, escudándose la mayoría de las veces en el rol que juegan dentro del Estado como ente encargado de recaudar las diversas contribuciones, esto último se dice así con un alto sentido de causa, pues hemos llegado a solicitar información puntual, desde luego no sensible para la autoridad, y ésta ha respondido con el argumento de que la información solicitada está catalogada como “reservada”, o bien su comité de transparencia busca cualquier “argumento” (que más bien se trata de un pretexto), para evadir la obligación de informar o transparentar la información, negando con ello el libre acceso de datos o información a los gobernados, es decir, sus respuestas son tendentes a no proporcionar la información solicitada.

3.4 Criterios de la Unión Europea en torno a la inteligencia artificial y fiscalización.

Ahora bien, como lo hemos venido señalando, antes del uso de sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, se debe emitir un dispositivo legal que regule su uso, el cual establezca límites, parámetros, derechos y obligaciones; por ello, ante tal situación, la Unión Europea ha sido pionera al ser la primera región en establecer e implementar un dispositivo que busque regular el uso de los sistemas de inteligencia artificial.

En efecto, la Unión Europea a principios del año 2020, emitió una publicación novedosa, el “Libro Blanco sobre la inteligencia artificial”⁹⁶, el cual nace ante la necesidad de establecer los riesgos potenciales que derivan de su uso sin responsabilidad y sin ninguna limitante, dicho documento tiene como principal propósito, el promover la adopción de la inteligencia artificial, es decir, hacer uso de ella pero también el abordar los riesgos y los retos que implican el uso de un sistema de inteligencia artificial, formulando para ello distintas alternativas para alcanzar estos objetivos, esto es, el poder hacer uso de ellas estableciendo los límites respecto de su implementación.

En dicho documento, la Unión Europea concluye que la inteligencia artificial es una tecnología que ofrece numerosas ventajas a la sociedad, siempre y cuando se use con y para beneficio del ser humano, poniéndolo a él como el eje o el centro de la inteligencia artificial, usándose de manera ética, responsable y con estricto apego al respeto de los derechos fundamentales de las personas; entre las ventajas respecto del uso de la inteligencia artificial que señala el documento están el

⁹⁶ Disponible para su consulta y descarga en: <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/ac957f13-53c6-11ea-aece-01aa75ed71a1/language-es/format-PDF/source-search>

combate al cambio climático, los cambios demográficos, la protección de la democracia, y el combate a la delincuencia.

De manera previa, y posterior a la emisión y publicación del documento señalado en el párrafo anterior, la Unión Europea, ha tomado diversas acciones relacionadas con el uso e implementación de la inteligencia artificial, comencemos desde el principio, en el 2018 se formó el grupo de expertos en materia de inteligencia artificial, y de igual manera se conformó la alianza europea de inteligencia artificial, con estas acciones se buscaba fomentar la creación de sistemas de inteligencia artificial en la región europea, así como establecer un plan coordinado en la materia, estableciendo directrices centradas en la ética para la creación de sistemas de inteligencia artificial, partiendo de un enfoque para su creación no solo en la ética, sino en el ser humano en sí.

Como resultado de lo anterior, en junio de 2019, se llevó a cabo la primera asamblea europea de la alianza de la inteligencia artificial, en la cual, el grupo de expertos emitieron un documento en el cual formularon una serie recomendaciones políticas y de inversión de la inteligencia artificial.

En octubre de 2020, se lleva a cabo la segunda asamblea de la alianza europea de la inteligencia artificial; para el año 2021, la Comisión Europea, emite la “Propuesta de Reglamento por el que se establecen normas armonizadas sobre la Inteligencia Artificial”, mismo documento que es sumamente importante, pues es el primero en su tipo y marca un antecedente directo de la propuesta de ley de inteligencia artificial, pues a finales de ese mismo año 2021, se presentó ante el parlamento europeo el Dictamen sobre la ley de inteligencia artificial.

Así, después de los trámites correspondientes, la realización de foros de discusión, parlamentos abiertos y demás, el 14 de junio de 2023, fue presentada ante el parlamento europeo la ley en cuestión, misma que recibió 499 votos a favor, 28 en contra y 93 abstenciones, entrando en su recta final para que sea, en su caso, aprobada por las autoridades comunitarias; actualmente el proyecto se encuentra en manos del Consejo Europeo para atender las inquietudes y reservas de los países miembros de la Unión Europea, por lo que con independencia del tiempo en el que, en su caso, sea aprobada la ley de inteligencia artificial, ésta entraría en vigor hasta el año 2026.

Ahora bien, la ley de inteligencia artificial se trata en realidad de una compilación realizada principalmente entre la “Propuesta de Reglamento por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial” de 2021, y del texto de la “propuesta transaccional” acordada por el Consejo hacia finales de 2022,

así como de diversos dispositivos transversales⁹⁷ como el Reglamento 765/2008 (acreditación), la Decisión 768/2008 (evaluación de la conformidad), Reglamento 2019/1020 (vigilancia del mercado), entre otros, todos de carácter vinculante, acordados y aprobados por la Comisión Europea que es el órgano encargado de proponer nuevas leyes y políticas a adoptar dentro de la Unión Europea.

Como vemos, la “Ley de Inteligencia Artificial”, tendrá la forma de un Reglamento, lo cual quiere decir que permitirá asegurar una mayor uniformidad dentro de la Unión Europea, aplicándose entonces de manera directa e inmediata dicha ley dentro de los Estados miembros, sin tener que esperar a que se incorpore a los sistemas jurídicos de cada nación integrante de dicha comunidad.

La ley de inteligencia artificial propuesta dentro de la Unión Europea no busca regular la totalidad de aspectos relacionados con los sistemas de inteligencia artificial, únicamente busca asegurar la protección a la salud, la seguridad jurídica y los derechos fundamentales, así como los valores de la Unión, aspectos que son obligatorios para su comercialización y uso dentro de los países miembros de la Unión Europea.

De la lectura a la ley de inteligencia artificial se desprende que la misma aborda una aproximación al concepto en sí de inteligencia artificial, es decir, define jurídicamente lo que para efectos de dicha ley significa inteligencia artificial, estableciendo para ello que tal definición no puede ser cerrada, sino que tiene que ser ajustada conforme al avance y evolución de la tecnología, según lo señala la exposición de motivos⁹⁸ de dicha propuesta de ley.

En efecto, el artículo 3.1 de la ley de inteligencia artificial, define a la inteligencia artificial, como “un sistema concebido para funcionar con elementos de autonomía que, a partir de datos e información generados por máquinas o por seres humanos, infiere la manera de alcanzar una serie de objetivos, utilizando para ello estrategias de aprendizaje automático o estrategias basadas en la lógica y el conocimiento, y produce información de salida generada por el sistema, como contenidos (sistemas de inteligencia artificial generativa), predicciones, recomendaciones o decisiones, que influyen en los entornos con los que interactúa el sistema de IA”⁹⁹,

⁹⁷ ÁLVAREZ GARCÍA, Vicente y TAHIRI MORENO Jesús, “La regulación de la inteligencia artificial en Europa a través de la técnica armonizadora del nuevo enfoque”, “Revista General de Derecho Administrativo”, número 63, mayo de 2023, España, disponible en: <https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1514080#nota16>

⁹⁸ Página 14 de la exposición de motivo de la “ley de inteligencia artificial”, disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e0649735-a372-11eb-9585-01aa75ed71a1.0008.02/DOC_1&format=PDF

⁹⁹ Artículo 3.1, de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Reglamento de Inteligencia Artificial), versión del 25 de noviembre de 2022, disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es>

convirtiéndose así la Unión Europea en la primer organización político/económica en establecer y con ello proponer un concepto cuando menos jurídico del término inteligencia artificial.

Adicionalmente, la propuesta de ley en cuestión también aborda las ventajas y los riesgos del uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, además de establecer un “sistema de riesgos” que permite clasificar a los sistemas de inteligencia artificial en sistemas de bajo riesgo, alto riesgo y riesgo inaceptable, añadiendo mayores controles, mayores disposiciones y regulaciones, en atención al riesgo de cada tipo de sistema, es decir, una mayor regulación, mayores requisitos a los sistemas de alto riesgo y menos requisitos a los sistemas de bajo riesgo.

En cuanto a los sistemas de riesgo inaceptable, estos son catalogados así debido a que atentan gravemente contra la salud, la seguridad y los derechos fundamentales, los cuales se encuentran prohibidos¹⁰⁰ en cuanto a su uso o comercialización, dentro de estos encontramos aquellos sistemas que son altamente manipulables, o bien, aquellos que envíen algún tipo de mensaje subliminal que lleguen a hacer algún tipo de estrago o efecto nocivo en las personas, o bien los que permiten a las autoridades evaluar o clasificar a las personas, generando con ello un trato perjudicial o discriminatorio; también se cataloga como sistemas de riesgo inaceptable a aquellos que posibilitan la identificación de datos biométricos de manera remota, en tiempo real dentro de espacios públicos con la finalidad de aplicar la ley, excepto cuando su uso sea necesario para alcanzar algún objetivo de interés general previsto de manera expresa en la normativa europea, ejemplo de un sistema así, es la propuesta de seguridad planteada por Marcelo L. Ebrard C., el controversial “plan Á.N.G.E.L.¹⁰¹”.

Por lo que hace a los sistemas de inteligencia artificial de alto riesgo, cuya intensidad o nivel de riesgo se mide en atención de la finalidad prevista para la cual fue creado el sistema de inteligencia artificial del cual se trate, así como a las modalidades de

¹⁰⁰ Artículo 5, de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Reglamento de Inteligencia Artificial), versión del 25 de noviembre de 2022, disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es>

¹⁰¹ Para mayor información acerca de en qué consiste el plan Á.N.G.E.L., para combatir la inseguridad, se puede consultar el siguiente video informativo, disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=g0HuVNZo1pQ> o la siguiente nota periodística, en la cual, el entonces aspirante a la precandidatura a la presidencia planteo el uso e implementación de diversos sistemas de inteligencia artificial para combatir la inseguridad en México: <https://www.milenio.com/politica/elecciones/plan-angel-ebrard-consiste-proyecto-vs-inseguridad>, *****referente a este tema en particular, quisiéramos dejar muy en claro que la presente referencia es única y exclusivamente con fines meramente ilustrativos, didácticos y de investigación, a efecto de únicamente ejemplificar el tema del uso de la inteligencia artificial, por lo cual esta referencia de ninguna manera refleja algún tipo de apoyo o postura política, ni a favor ni en contra de ningún partido político o persona.*****

uso que éste tenga, estos sistemas son admisibles, según la ley de inteligencia artificial, pero su comercialización se encuentra condicionada ya que dichos sistemas deben cumplir ciertos requisitos, así como superar un examen técnico previo a dicha comercialización, el propósito del examen es justamente demostrar que el sistema de inteligencia artificial cumple con los requisitos establecidos en la ley, estableciendo además obligaciones para todas las partes involucradas, incluso hasta para los usuarios de dicho sistema.

En cuanto a los sistemas de inteligencia artificial de bajo riesgo, estos no deberán cumplir con los requisitos u obligaciones regulatorias establecidas para los sistemas de alto riesgo, sin embargo se tendrán que emplear códigos de conducta destinados a promover la aplicación, de manera voluntaria, de algunos requisitos de los que les han sido impuestos a los sistemas de alto riesgo, adicionalmente, se pretende también aplicar otros compromisos voluntarios distintos a los impuestos a los sistemas de inteligencia artificial de riesgo alto, por ejemplo la sostenibilidad ambiental, la accesibilidad a las personas con capacidades diferentes, entre otras.

Respecto a los “códigos de conducta”, la ley de inteligencia artificial prevé que estos documentos sean de carácter privado, ya que podrán ser elaborados por proveedores individuales de sistemas de inteligencia artificial, o también con la participación de usuarios y/o de cualquier persona interesada¹⁰².

Como podemos ver, el “Reglamento de Inteligencia Artificial”, conocido coloquialmente como ley de inteligencia artificial, es un dispositivo que busca regular completamente el uso de los sistemas de inteligencia artificial, estableciendo limitantes, derechos y obligaciones para todas y cada una de las partes involucradas, desde el fabricante o proveedor de dicho sistema, hasta el usuario o consumidor final, estableciendo también a distintos organismos y autoridades independientes que se encargaran de evaluar a los sistemas que se busquen emplear, para clasificarlos, certificarlos y en su caso, aprobar su uso e implementación dentro de los países miembros de la Unión Europea, sin duda que estamos ante un dispositivo bastante completo que indudablemente con su entrada en vigor se verá que tan efectivo es, así como las posibles áreas de oportunidad en las cuales deba mejorar.

Adicionalmente, es importante mencionar que la ley de inteligencia artificial también contempla una serie de anexos¹⁰³ en los cuales se detalla técnicamente todos

¹⁰² Artículo 69, de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Reglamento de Inteligencia Artificial), versión del 25 de noviembre de 2022, disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es>

¹⁰³ Disponibles en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es/pdf>

aquellos elementos relacionados con los sistemas de inteligencia artificial establecidos en dicha ley, así como los procedimientos de evaluación en ella establecidos, lo anterior a efecto de lograr un mejor proveer, pues esta ley, como lo hemos señalado anteriormente, es el resultado de años de trabajo coordinado.

Por último, por lo que a este punto respecta, hemos de decir que el documento estudiado en este punto es resultado de una ardua investigación, discusión, y desarrollo por parte de muchos sectores, analizando sus ventajas, los riesgos y lo delicado que podría tornarse el impacto de la inteligencia artificial en todos los ámbitos de la sociedad, cuestiones que deberían empezar a discutirse en México.

3.4.1. Caso España.

Como vimos anteriormente, los 27 países que integran la Unión Europea quizá dentro de pronto cuenten con el primer dispositivo legal que regulará el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, ahora bien, es de especial atención el caso de España, por ello, ahora veremos el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial por parte de la administración tributaria española, particularmente en sus procesos de fiscalización, o actos de comprobación.

En efecto, España es el país que probablemente ha hecho uso de manera abierta de determinados sistemas de inteligencia artificial, siendo también pionero en incorporar los sistemas electrónicos y posteriormente de inteligencia artificial, principalmente para realizar actos de naturaleza administrativa, naciendo así la denominada “e-administración” o administración electrónica, entre dichos actos se encuentran los actos resolutorios, en los cuales la autoridad tiene que tomar algún tipo de decisión sobre revocar o dejar sin efectos determinados actos recurridos, por ejemplo cuando se interpone un recurso de naturaleza administrativa ante la propia autoridad, estos son resueltos por un sistema de inteligencia artificial automatizando así los mencionados recursos administrativos, también la autoridad utiliza sistemas de inteligencia artificial para seleccionar a ciertos contribuyentes a efecto de iniciarles algún tipo de auditoría o procedimiento de inspección tributaria.

Ahora bien, la implementación de sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales españolas no se debe únicamente a un capricho o por seguir la tendencia y el ritmo de la tecnología, o por facilitar determinadas tareas, pues el artículo 93 de la “Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria”¹⁰⁴, vigente a

¹⁰⁴ **Artículo 93.- Obligaciones de información.**

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos,

partir del primero de julio de 2004, establece ciertas obligaciones en materia de entrega información o datos por parte de los contribuyentes, lo cual ha provocado que la administración tributaria estatal maneje una gran, enorme cantidad de datos de los millones de contribuyentes españoles.

Es importante destacar que estas obligaciones han sido establecidas desde el inicio del segundo milenio, antes de que las tecnologías de la información (TIC's) estuvieran en auge o funcionaran como las conocemos y utilizamos hoy en día; por lo que es hasta la aparición y el apogeo de las nuevas tecnologías que las administraciones tributarias y los contribuyentes fueron utilizando los servicios en línea, así como las nuevas herramientas que facilitarían la comunicación e interconexión entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y los contribuyentes, primeramente con la presentación telemática de declaraciones, y de manera posterior con el suministro de la información que estos se encuentran obligados a proporcionar, así hasta la aparición de los algoritmos y de la inteligencia artificial, cuyo objeto es desarrollar o emular el pensamiento humano mediante el aprendizaje automático llevado a cabo mediante la "experiencia", empleando para ello algoritmos para convertir los datos aportados por los contribuyentes, en este caso al Fisco español, en programas de ordenador que permitan generalizar comportamientos para un conjunto de datos.

Uno de los principales usos de los sistemas de inteligencia artificial por parte del Fisco español es para evitar fraudes a la hacienda pública, mediante la selección

informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

e) Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

[...]"

de contribuyentes que son candidatos a que les sea iniciado un procedimiento de inspección tributaria, ello mediante el análisis de datos para determinar el riesgo fiscal de los contribuyentes, es decir, la inteligencia artificial y los algoritmos son utilizados para establecer un “perfil” en el cual encuadrarían aquellos contribuyentes que son más propensos a caer en un incumplimiento a las disposiciones fiscales, particularmente en cuanto a fraudes a la hacienda pública se refiere.

En efecto, el uso de inteligencia artificial por parte del Fisco español sirve para ejercer un control tributario, basado en modelos predictivos de control de riesgos, los cuales permiten mejorar la eficacia de la autoridad fiscal española en materia de recaudación de impuestos, para ello son utilizados los siguientes sistemas de inteligencia artificial:

1.- ZÚJAR: Se trata de una aplicación de análisis multidimensional que permite trabajar contra almacenes de datos, mismos que pueden ser solicitados o incluso creados por cualquier área de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, esta aplicación almacena y sistematiza todos los datos para después cruzarlos y así identificar a los contribuyentes que cumplen con el perfil previamente definido, es utilizada por todas las áreas de la autoridad fiscal (gestión, inspección, recaudación, aduanas, etcétera)¹⁰⁵.

2.- HERMES: Es el sistema que se encarga de elaborar los perfiles de riesgo a partir de la infraestructura proporcionada por ZÚJAR de modo que la definición de tales riesgos será utilizada con posterioridad en el inicio de procesos de selección y tramitación de expedientes inspectores, es decir, esta aplicación o sistema permite identificar a aquellos contribuyentes que son candidatos a ser sujetos una auditoría¹⁰⁶.

3.- PROMETEO: Es un sistema ideado para las áreas de inspección y gestión de la autoridad fiscal española, derivado también del sistema ZÚJAR, compartiendo características técnicas con dicho sistema, con la salvedad de que éste permite analizar datos de contribuyentes en específico, distinguiéndose por su capacidad de comparación, extracción y correlación de los datos que tiene disponibles, lo cual quiere decir que este sistema de inteligencia artificial permite hacer una conciliación

¹⁰⁵ Definición tomada del documento “Pliego de Prescripciones Técnicas del 21 de febrero de 2020, por el que se aprueba la licitación para la contratación de servicios de gestión y sistemas, mantenimiento y desarrollo de aplicaciones para el Departamento de Informática Tributaria en los ámbitos del Sistema de Análisis de la Información, Big Data, Minería de Datos y Tecnologías del Lenguaje.”, disponible para su consulta y descarga en: <https://contrataciondelestado.es/wps/wcm/connect/8f852d38-69ec-488f-b996-65088381e4d9/DOC20200826124636PLIEGO+DE+PRESCRIPCIONES+TECNICAS.pdf?MOD=AJPERES>

¹⁰⁶ Ídem.

de toda la información que tenga a su alcance¹⁰⁷, que en éste particular caso va desde información contable hasta datos bancarios, por lo que este sistema es utilizado, generalmente, con la formación de expedientes, detectando posibles evasiones o elusiones fiscales por parte de los contribuyentes, con lo cual la autoridad fiscal española si llega a identificar alguna diferencia importante o algún tipo de anomalía estaría iniciando algún tipo de auditoría o revisión.

4.- GENIO (INFONOR): Esta aplicación se encarga de gestionar la creación de informes por los propios contribuyentes, gracias a la información retenida en las consultas que están en la base de datos de ZÚJAR, ya que GENIO se encuentra también ligada a aquella aplicación, es decir, INFONOR se encarga de crear cualquier tipo de informe detallado a partir de los datos aportados por los contribuyentes, existentes en la base datos/sistema madre ZÚJAR, no solo con el fin de fiscalizar a los contribuyentes, sino también para analizar cómo va el nivel de recaudación de un impuesto en particular¹⁰⁸.

5.- DÉDALO: Este sistema permite identificar a contribuyentes de los que se desconocen sus datos principales, nombre, número de identificación fiscal, entre otros, ya que el programa trabaja con datos parciales del propio contribuyente o bien, de personas relacionadas con este, el contenido del cual se alimenta este programa es por medio de cualquier dato que permita identificar al contribuyente, ya sea por medio de alguna cuenta bancaria de la cual sea titular, si es propietario de algún vehículo, entre otros¹⁰⁹.

Como hemos visto, existen varios algoritmos y sistemas de inteligencia artificial por medio de los cuales la autoridad fiscal española se auxilia para múltiples tareas que van desde la detección de posibles incumplimientos a las disposiciones fiscales, pasando por el combate a la informalidad, hasta el llevar una métrica respecto de los índices de recaudación de contribuciones específicas, todo ello a partir del manejo de los datos con los que la propia autoridad fiscal cuenta, los cuales son aportados por los propios contribuyentes.

Ahora bien, el sistema “madre” (ZÚJAR) es el que alimenta al resto de tecnologías de la información utilizadas por el fisco español, el que quizá más llama la atención es HERMES, ya que con este sistema además de conocer los perfiles de riesgo e identificar a aquellos contribuyentes que pueden ser sujetos a una auditoría, también puede optimizar el uso de nuevas fuentes internacionales de información,

¹⁰⁷ Ídem.

¹⁰⁸ Ídem.

¹⁰⁹ Ídem.

ya que cuenta con la flexibilidad de adaptarse a riesgos emergentes, no programados en un inicio, así como a la incorporación de nuevos datos.

Otro uso de sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades españolas, y también de México, es mediante el uso e implementación de los llamados “asistentes virtuales” los cuales sirven principalmente para ayudar al contribuyente a despejar alguna duda particular con un tema simple, mediante la formulación de preguntas puntuales, o incluso en la orientación respecto de un trámite, este tipo de sistema de inteligencia artificial está enfocado totalmente al sector de servicios al contribuyente, mismo que se ve perfeccionado mediante una serie de intenciones (cuestiones o servicios) y expresiones para cada intención, lo cual quiere decir que los asistentes virtuales son dinámicos además de que son capaces de interpretar el lenguaje por medio de la escritura de los seres humanos que las usan, y con ello comprender la pregunta planteada por el contribuyente, ofreciendo en muchas de las ocasiones una respuesta adecuada y rápida.¹¹⁰

Adicionalmente, y dentro de la misma área de asistencia al contribuyente, la inteligencia artificial dentro de la Agencia Estatal de Información Tributaria ya está en un nivel de asistencia mayor, ya que estos sistemas, en el caso del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), coadyuvan a elaborar los borradores¹¹¹ de la declaración correspondiente a este impuesto, de los cuales, aproximadamente el 75% de estos borradores se convierten en declaraciones formales o definitivas¹¹², simplificando con ello los tiempos y el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, otro uso de sistemas de inteligencia artificial por parte de la autoridad fiscal española es la actuación administrativa automatizada, mediante el uso e implementación de perfiles rutinarios basados en reglas para tratar los riesgos predefinidos y poder llegar a conclusiones en materia de denegar o autorizar en automático una devolución, o emitir una liquidación de manera inmediata, simplificando así recursos, reduciendo errores, sintetizando los procedimientos de comprobación tributaria, optimizando todo tipo de recursos, reduciendo costos y tiempo, tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal española.

¹¹⁰ SEGARRA TORMO, Santiago, “*Fiscalidad e Inteligencia Artificial*”, en “Inteligencia Artificial y Administración tributaria: Eficacia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes”, Serrano Antón, Fernando, (dir.) 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Aranzadi, Pamplona, España, 2021, pp. 31–36.

¹¹¹ En España, la figura del borrador, consiste en una declaración que la propia Agencia Estatal de Información Tributaria, pone a disposición de los contribuyentes y que incluye sus datos personales, familiares y económicos, es decir, es una propuesta de declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

¹¹² DELGADO GARCÍA, Ana María, “*El Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas y el emprendimiento*”, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Aranzadi, Pamplona, España, 2020, pp. 214–223.

Derivado de lo anterior, es importante hacer notar que la implementación y el uso de sistemas de inteligencia artificial implica que estos hagan uso en sus procesos de toma de decisiones, implementando así la informática decisional y sustituyendo la toma de decisiones de un ser humano por el de un sistema de inteligencia artificial, cuestión que es regulada y abordada por la Ley General Tributaria.¹¹³

En efecto, los artículos 96.3 y 100.2 de la Ley General Tributaria, señalan que la autoridad fiscal española podrá hacer uso de técnicas y medios electrónicos¹¹⁴, informáticos y telemáticos, para dar contestación o resolver de manera automatizada los recursos o procedimientos¹¹⁵ que le hayan sido sometidos a su consulta o resolución, siempre que se trate de procedimientos en los cuales se prevea el uso de dichos sistemas para que estos puedan ser resueltos de ésta manera.

Adicionalmente, por lo que hace a este punto, es importante destacar la transparencia en el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, tal y como lo señala el artículo 96.3, antes referido, al señalar que cuando la autoridad fiscal utilice alguno de estos sistemas “se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información”.

Lo anterior, se traduce en que se deberá identificar al área competente o responsable del uso y/o programación de dicho sistema, señalando así un “responsable”, una persona o área específica que respalde o responda respecto del actuar del sistema de inteligencia artificial, para que en caso de algún tipo de controversia o de que el contribuyente no esté de acuerdo con lo resuelto por el sistema de inteligencia artificial o de la autoridad fiscal a través del sistema de inteligencia artificial, según se quiera ver, el contribuyente pueda acceder a un medio o recurso de defensa eficaz y no sea dejado en estado de indefensión, y así

¹¹³ RODRÍGUEZ PEÑA, Nora Libertad, “*Big Data e Inteligencia Artificial: Una Aproximación a los desafíos éticos y Jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias*”, en “IUS ET SCIENTIA”, Universidad de Sevilla, Sevilla, España, Vol. 7, núm. 1, junio – diciembre de 2022, p. 77.

¹¹⁴ “**Artículo 96.- Obligaciones de información.**

[...]

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

[...]

¹¹⁵ “**Artículo 100.- Terminación de los procedimientos tributarios.**

[...]

2. Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.”

no sean vulnerados los derechos y garantías fundamentales con los cuales cuentan los contribuyentes españoles.

Adicionalmente, respecto de este caso y tomando como base la información que existe en la ley, en la doctrina y en las fuentes consultadas, consideramos que las definiciones establecidas en la Ley General Tributaria son muy ambiguas, dejando entreabierta la puerta a que la autoridad siga haciendo uso de manera discrecional de los sistemas de inteligencia artificial, por lo cual deberá de ser mucho más específica y clara en cuanto a sus términos y definiciones.

Ahora bien, como hemos visto son muchas las implicaciones que conllevan el uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, particularmente en el caso de la región europea, pues al ser los pioneros en proponer una definición, cuando menos jurídica, de inteligencia artificial, adicional a su intento, quizá y de manera próxima una realidad, de regular su uso e implementación a través de la ley de inteligencia artificial, lo cual implica que se deberán armonizar las diversas disposiciones jurídico/tributarias del país español, a efecto de brindar una mayor certeza jurídica a sus contribuyentes; adicionalmente es importante mencionar lo que hemos venido señalando con anterioridad, y es el hecho de que se tiene que establecer una mayor y absoluta transparencia en cuanto al uso de dicha tecnología por parte de las autoridades fiscales, así como el equilibrio en cuanto a su uso, no abusando de tales sistemas, por último, y es quizá el punto más importante, el irrestricto respeto a los derechos y garantías fundamentales de los gobernados.

Finalmente, por lo que a este punto respecta, vale la pena destacar el papel que ha jugado España, recordemos que ha sido un país pionero en temas de uso e implementación de nuevas tecnologías, a través de la implementación de la llamada “e-administración”, colocándose en el lugar número dos dentro de la Unión Europea en servicios públicos digitales¹¹⁶.

3.5 Retos de las autoridades fiscales en México, para mejorar la fiscalización.

Analizado lo anterior, referente al avance en cuanto a la regulación y el uso de los sistemas de inteligencia artificial en Europa y particularmente la experiencia de las

¹¹⁶ Información publicada por el Ministerio de Ciencia e Innovación del Gobierno de España, con base en cifras de la Unión Europea. Disponible para su consulta en: <https://www.eehar.csic.es/espana-en-el-segundo-puesto-de-la-union-europea-en-servicios-publicos-digitales/>

autoridades fiscales españolas con el efecto y la mira de aumentar la fiscalización, las auditorías y con ello evidentemente la recaudación; ahora analizaremos el panorama de México, en donde es que estamos parados en cuanto a todos estos temas, analizando para ello los retos de las autoridades fiscales para mejorar la recaudación, el posible uso de sistemas de inteligencia artificial, entre otros tópicos.

Ahora bien, según el paquete económico 2024 presentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en representación del titular del Ejecutivo Federal el pasado 8 de septiembre de 2023, en el cual se espera un incremento en los ingresos de cerca del 0.8% en comparación con lo estimado para 2023, presupuestando ingresos en cantidad de 7.329 mil millones de pesos, principalmente por ingresos tributarios en 284 mil millones de pesos, lo cual significa el 14.4% del Producto Interno Bruto (PIB), la cifra más alta desde que se tiene registro¹¹⁷, lo cual se traduce en que la recaudación de impuestos jugará un papel fundamental para el Estado durante el Ejercicio Fiscal 2024, tal cual ha sido la tendencia en la mayoría de los años, es decir, históricamente se ha apostado por recaudar más.

En efecto, la recaudación de impuestos siempre ha jugado un papel trascendental, no solo para México, sino para todas las economías a nivel mundial, de hecho esa ha sido una de las principales tareas de las autoridades fiscales en los distintos países a nivel mundial, el cobro y la recaudación de contribuciones, para el caso de México, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha establecido metas de recaudación, lo que se traduce invariablemente en un aumento de auditorías, una mayor fiscalización a los denominados por la ley, grandes contribuyentes, principalmente de los sectores automotriz, manufacturero y financiero, buscando incrementar los ingresos a la hacienda pública tal como lo muestra el denominado “Plan Maestro de Fiscalización y Recaudación”¹¹⁸.

Actualmente, según datos de la autoridad fiscal, el 49% de la recaudación por parte de impuestos proviene de los grandes contribuyentes¹¹⁹, por lo cual, el Servicio de Administración Tributaria va a enfocar su atención, en cuanto a fiscalización se

¹¹⁷ Dato tomado del documento intitulado: “Criterios Generales en Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, correspondientes al Ejercicio Fiscal 2024”, emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SHCP, pp. 8, 53 y 56. Disponible para su consulta y [descarga en: https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/7183r4rR/PPEF2024/oigewbt4/paquete/politica_hacendaria/C_GPE_2024.pdf](https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/7183r4rR/PPEF2024/oigewbt4/paquete/politica_hacendaria/C_GPE_2024.pdf)

¹¹⁸ Disponible para su consulta y descarga, en: <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-de-fiscalizacion-y-recaudacion-2023>

¹¹⁹ Dato tomado del “Informe Tributario y de Gestión del segundo trimestre de 2023”, presentado por el Servicio de Administración Tributaria, SAT, disponible para su consulta en: <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>

refiere, a este grupo de contribuyentes, lo cual quiere decir que la mayoría de las facultades de comprobación van a estar dirigidas a los grandes contribuyentes.

De lo anteriormente expuesto, se puede colegir que los actos de fiscalización forman parte importante, fundamental para México, las facultades de comprobación son cruciales para el país, ahora bien, ante tal situación, vemos que el reto más grande para la autoridad fiscal es contar con la infraestructura y el personal suficiente para, primeramente, detectar de manera correcta a aquellos contribuyentes que deberán ser revisados, para una vez detectados brindarles la atención y el seguimiento correcto a cada uno de los actos de fiscalización que se deban llevar.

En adición a lo anterior, la autoridad debe contar entonces con el personal y la infraestructura suficiente para darse abasto y prestar la debida atención a todos y cada uno de los actos de fiscalización, ya que según la información del año 2022, el Servicio de Administración Tributaria contaba con una plantilla de 24,831 trabajadores¹²⁰, cifra que consideramos insuficiente, ya que debemos tomar en cuenta que las áreas de auditoría fiscal o recaudación no son las únicas que componen la dependencia.

Adicionalmente, es importante señalar que derivado de la emergencia sanitaria originada por el virus SARS-COV-2 (COVID-19), se tuvieron que realizar muchos cambios, particularmente en la operación de muchas empresas las cuales tuvieron que optimizar recursos, evitar el contacto entre su capital humano, factores que permitieron la aparición y auge de los llamados “centros de negocios” o *coworking's*, en los cuales se ofrecen múltiples servicios, entre ellos el de las “oficinas virtuales”, este servicio consiste en alquilar una serie de servicios que van desde recibir algún tipo de correspondencia, una línea telefónica en la cual hay una persona encargada de dar atención a las llamadas recibidas, salas de juntas, y por supuesto el servicio de domicilio comercial, y en muchas ocasiones hasta de un domicilio fiscal.

Ahora bien, esto cobra relevancia pues ante un procedimiento de fiscalización, es el domicilio fiscal el lugar en el cual la autoridad va a llevar a cabo el desarrollo de alguna auditoría, y al estar este dentro de un “espacio virtual”, se convierte entonces en una ficción jurídica que se traduce en un problema tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, pues el contribuyente tendría una serie de sanciones y restricciones, pues la autoridad podría considerar que el contribuyente se encuentra como no localizado o no localizable, impidiendo así, prácticamente el actuar administrativamente hablando de la autoridad fiscal.

¹²⁰ NOLASCO, Santiago, (14 de febrero de 2023), “En el 2022, recaudación por cada empleado del SAT aumentó 22%, *El Economista*. <https://www.eleconomista.com.mx/economia/En-el-2022-recaudacion-por-cada-empleado-del-SAT-aumento-22-20230213-0106.html>

En efecto, sería materialmente imposible el desarrollo, por ejemplo, de una visita domiciliaria en una oficina virtual en la cual el contribuyente haya señalado su domicilio fiscal, por lo cual, ante ello, vemos otro reto para las autoridades fiscales en materia de fiscalización, pues no solo se trata de un reto, sino más bien de un problema que traspasa a los actos de fiscalización, ante lo cual deberá de modificarse la ley, primero para que el legislador haga una reforma al artículo 10° del Código Fiscal de la Federación, en la cual elabore un concepto de domicilio fiscal señalando las características mínimas que este deberá tener, terminando así con este tipo de problemáticas, o bien se prohíba que los contribuyentes señalen como domicilio fiscal el de una “oficina virtual” por ellos alquilada, ya que no se trata de un domicilio, sino más bien de una prestación de servicios.

Ante tales problemáticas, y tomando en cuenta el avance de la tecnología, así como la regulación de su uso e implementación en la Unión Europea y la experiencia de España con la incorporación de los sistemas de inteligencia artificial, quizá las autoridades fiscales deberán auxiliarse, para llevar a cabo determinadas funciones, de nuevas tecnologías, incluidos los algoritmos y los sistemas de inteligencia artificial, únicamente como auxiliares de la autoridad fiscal, como de hecho ya lo hacen, pero no de la manera en que actualmente lo han venido haciendo, plagado de malas prácticas, en la clandestinidad, o por lo menos así lo percibimos nosotros, todo depende de la perspectiva de cada persona.

Lo anterior se dice así, ya que el uso e implementación de las nuevas tecnologías por parte de la autoridad fiscal no se encuentra regulado, por ello, su uso es una más de las, siempre ilegales, facultades discrecionales, o deberíamos llamarlas “metafiscales o metalegales”, de la autoridad fiscal, ya que ese es quizá el mayor reto al que se tendrá que enfrentar la autoridad fiscal para mejorar los actos de fiscalización, el poderse auxiliar de las nuevas tecnologías, particularmente mediante el uso e implementación de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial, únicamente como herramientas, si acaso auxiliares, en la detección quizá de aquellos contribuyentes que presuntivamente se encuentren dando un cumplimiento indebido a sus obligaciones fiscales.

En efecto, el reto de las autoridades fiscales y en general de todo nuestro sistema jurídico/tributario, será el crear un dispositivo lo suficientemente robusto que regule el uso e implementación de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial, como herramientas auxiliares de la administración pública, particularmente, de las autoridades fiscales, que permita que los gobernados sepan qué tipo de herramientas tecnológicas se utilizan, con qué fin o para qué motivo son utilizados, cómo es que funcionan las tecnologías empleadas, qué departamento dentro de la estructura orgánica del Servicio de Administración Tributaria se encarga de vigilar el

uso correcto y adecuado de las herramientas tecnológicas empleadas, quién o quiénes estuvieron involucrados en la creación del sistema de inteligencia artificial empleado, cuestionamientos que tienen una respuesta o factor en común, la transparencia, un término al cual, no solo la autoridad fiscal siempre se ha querido negar, sino también lamentablemente toda la administración pública, pues llevan a cabo actos tendentes a obstaculizar el acceso a la información.

Adicional a lo anterior, al hecho de la creación necesaria y prioritaria de un dispositivo adecuado que regule el uso e implementación de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial, también se deberá armonizar adecuadamente toda la legislación, toda la normatividad, desde el Código Fiscal de la Federación, hasta la Resolución Miscelánea Fiscal, todo ello con la finalidad de afrontar el reto de mejorar la fiscalización y por ende la recaudación, coadyuvando con ello al combate a la evasión fiscal, así como a las conductas que causan una erosión a la base gravable, sin dejar del lado también el respeto a la legalidad, la justicia y el respeto a los derechos y garantías fundamentales de los gobernados, particularmente de los contribuyentes.

Por último, por lo que respecta a este punto, es importante que la autoridad fiscal focalice su atención en los sectores que presentan o implican un mayor riesgo, o bien aquellas actividades o industrias que son consideradas por la autoridad fiscal como vulnerables, susceptibles a presentar la comisión de alguna conducta ilícita, desde un incumplimiento o cumplimiento defectuoso de obligaciones tributarias, hasta operaciones relacionadas con lavado de dinero, el combate a los EFOS y EDOS,¹²¹ buscando centrar sus actos de fiscalización, así como todos sus recursos e infraestructura en estos sectores o industrias.

3.6 Modelo de conducta para la fiscalización con y para la inteligencia artificial.

Al hablar de inteligencia artificial, y con lo hasta ahora visto, es claro que ante su uso es necesario, tal como con anterioridad lo hemos venido mencionando, que se elabore e implemente un dispositivo lo suficientemente robusto y fuerte que regule el uso e implementación de los algoritmos y de los sistemas de inteligencia artificial,

¹²¹ Reciben el nombre de EFOS aquellas Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, es decir que no cuentan con la capacidad, el personal o la infraestructura necesaria para prestar los servicios que presuntamente ofrecen o vedan; mientras que los EDOS, son las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, es decir, que le dan efectos fiscales a los comprobantes fiscales que emiten los EFOS, para mayor información, véase artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

o por lo menos, algo similar a lo que propone la Unión Europea dentro de la ley de inteligencia artificial, un “Código de Conducta”¹²².

Los códigos o modelos de conducta que se contemplan dentro de la ley de inteligencia artificial, son documentos privados e internos elaborados por los estados miembros, o bien por los proveedores de los sistemas de inteligencia artificial, los cuales están destinados a fomentar la aplicación voluntaria a los sistemas de inteligencia artificial de todos los requisitos señalados en la propia ley, tanto para proveedores, usuarios, o de cualquier parte interesada dentro de los ámbitos de su competencia o injerencia; estos códigos podrán ser para uno o varios sistemas de inteligencia artificial, siempre y cuando se trate de sistemas con finalidades similares, es decir, que sean usados para las mismas cosas, en caso del derecho fiscal, por ejemplo, que se trate de sistemas que brinden orientación a los contribuyentes.

En adición a lo anterior, en México, el Jurista, Jean Claude André Tron Petit, ya había planteado la posibilidad de que si existían sistemas capaces de resolver conflictos, había que aplicarlos a un “modelo cibernético del acto administrativo”, el cual fuera capaz de resolver los conflictos que existieran entre el Estado y los gobernados, atendiendo a las necesidades tanto de la administración pública, como de la sociedad, el cual tomara en cuenta al particular y su conducta, aplicando las normas y emitiendo actos administrativos, comprendidos dentro de estos a todos los actos emanados por todas las autoridades, incluida la autoridad fiscal, los cuales a su vez generaran consecuencias entre las partes involucradas o relacionadas¹²³, en este caso, autoridad fiscal y contribuyentes.

Tomando en cuenta todo lo anterior, en México debemos de incorporar a nuestro sistema jurídico, más que un código o modelo de conducta, un dispositivo legal lo suficientemente robusto en el cual se establezcan derechos y obligaciones para todas las partes involucradas, tanto para los desarrolladores, es decir los que fabrican los sistemas de inteligencia artificial, pasando por los usuarios, en este caso la autoridad fiscal, y por supuesto también, los gobernados, dispositivo que sea de observancia obligatoria y con fuerza coercitiva.

En efecto, se debe crear una norma que regule el desarrollo o la fabricación de los sistemas de inteligencia artificial en México, así como su uso por parte de las

¹²² Título IX, “Códigos de Conducta”, artículo 39, de la “Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Reglamento de Inteligencia Artificial)”, versión del 25 de noviembre de 2022, disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es>

¹²³ TRON PETIT, Jean Claude, “*La Nulidad de los Actos Administrativos*”, 2ª. ed., Porrúa, México, 2007, pp. 114-117.

autoridades, fiscales principalmente, una normativa con alto contenido ético, de justicia, con un irrestricto apego a las leyes y los derechos fundamentales, con total transparencia e información hacia los gobernados, estableciendo para estos últimos, obligaciones de actuar con verdad y responsabilidad, lo cual quiere decir que el dispositivo en cuestión deberá contener derechos y obligaciones para todas y cada una de las partes involucradas.

Adicionalmente, es de suma importancia esclarecer la supervisión o vigilancia humana, es decir, que la autoridad fiscal cuente con un área específica la cual esté integrada de personas físicas que se encarguen de vigilar el correcto funcionamiento y operación de los sistemas de inteligencia artificial, para que con ello se reduzcan posibles ilegalidades o peor aún, alguna violación a los derechos fundamentales de los contribuyentes; adicionalmente también deberá existir una estrecha colaboración entre los desarrolladores de los sistemas de inteligencia artificial y las autoridades competentes para que exista una supervisión en cuanto a ciberseguridad, esto es, que la policía cibernética vigile y monitoree constantemente que tanto los proveedores, fabricantes y/o desarrolladores de los sistemas de inteligencia artificial, así como los servidores públicos encargados de implementar o supervisar el uso o “aplicación” de los sistemas de inteligencia artificial, no hagan mal uso de ésta, cometiendo con ello algún ilícito o violación a los derechos y garantías fundamentales, ya sea en perjuicio de los contribuyentes o bien, en perjuicio de la autoridad fiscal.

Es por ello que para que la autoridad fiscal lleve a cabo algún acto de fiscalización con los cuales cuenta, ya sea una visita domiciliaria, una revisión de gabinete, en el entendido que el posible uso de un sistema de inteligencia artificial será únicamente parcial, por medio de la elaboración de actos administrativos específicos, concretos, más no así de todo el procedimiento de auditoría, o bien en una revisión electrónica, y para el caso que en dichas auditorías la autoridad se apoyara o fiscalizara directamente a un contribuyente a través de algún sistema de inteligencia artificial, deberá tomar en cuenta los siguientes factores:

Previo a señalar los factores o aspectos mínimos que deberá tomar en cuenta la autoridad fiscal para poderse apoyarse o hacer uso de los sistemas de inteligencia artificial, a efecto de llevar a cabo alguna de sus facultades de comprobación, tal y como hemos venido haciendo mención a lo largo del presente trabajo, es necesario crear un dispositivo lo suficientemente robusto que establezca las pautas de operación, estableciendo derechos y obligaciones para todas y cada una de las partes, desde el desarrollador o fabricante del sistema de inteligencia artificial, hasta los contribuyentes, mismo dispositivo que además deberá establecer un amplio respeto a la esfera jurídica, Derechos y Garantías fundamentales de los

contribuyentes, con apego a la justicia, la transparencia mediante la apertura de información y la ética.

Ahora bien, expuesto lo anterior, consideramos que éstos son los aspectos mínimos que deberá tomar en cuenta la autoridad fiscal al momento fiscalizar o auditar a un contribuyente, mediante el posible uso de un sistema de inteligencia artificial:

1.- OBJETO, se deberá delimitar con toda claridad el objeto del sistema de inteligencia artificial, es decir, ¿para qué se usará este dispositivo?, en qué tareas específicamente la autoridad fiscal se apoyará en este sistema, lo anterior es de vital importancia para evitar que se dé un uso excesivo o un mal uso del sistema del que se trate.

2.- ORGANIZACIÓN O AGRUPAMIENTO, la autoridad fiscal deberá hacer una clasificación de los sistemas de inteligencia artificial con los cuales cuenta (conforme se vayan desarrollando o implementando con el transcurrir del tiempo, se deberán de ir integrando al catálogo), y enfocarlos o agruparlos a un determinado sector, es decir, organizarlos, por ejemplo, los que estén destinados a prestar algún tipo de servicio al contribuyente, a fiscalización, y así sucesivamente, deberán ser sectorizados o agrupados con los de su misma “especie” o grupo.

3.- PROHIBICIONES O RESTRICCIONES, en efecto, se deberán establecer todas las prohibiciones y limitantes en cuanto al uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, es decir que es lo que en ninguna circunstancia podrá hacer la autoridad, los desarrolladores y todas las partes involucradas, según el sistema artificial del que se trate.

4.- SISTEMAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL PROHIBIDOS, con relación a los dos puntos anteriores, se deberá señalar también qué tipos de sistemas de inteligencia artificial se encuentran estrictamente prohibidos para su uso e implementación por parte de las autoridades fiscales, lo anterior porque existen sistemas de inteligencia artificial que son o podrán ser considerados como nocivos o perjudiciales.

5.- VIGILANCIA HUMANA, la autoridad fiscal deberá crear un área específica que se encargue de vigilar el buen funcionamiento, desarrollo y aplicación del sistema de inteligencia artificial, señalando en los actos administrativos quienes son las personas y el área que estará vigilando y/o supervisando al sistema de inteligencia artificial relacionado con el caso en específico.

6.- USO Y MANEJO DE LA INFORMACIÓN, la autoridad fiscal deberá señalar cual es el tratamiento de los datos, así como el uso y manejo de la información del contribuyente, estableciendo en su caso el tiempo que el sistema de inteligencia artificial conservará en sus bases datos la información de éstos.

7.- TRASPARENCIA, relacionado con lo anterior, la autoridad fiscal deberá transparentar, toda la información relacionada con el uso e implementación del sistema de inteligencia artificial, desde el desarrollo de la misma, hasta la licitación o compra, según sea el caso, inclusive hasta poder saber cuál fue el sector, industria o tipo de contribuyente que fue fiscalizado a través de un sistema de inteligencia artificial, en el entendido de que toda la información personal o particular de los contribuyentes será reservada.

8.- OBLIGACIONES, en este punto se deberán establecer todas las obligaciones de las partes involucradas, desde los desarrolladores o fabricantes del sistema de inteligencia artificial, la autoridad fiscal, funcionarios, áreas involucradas, etcétera, así como en su caso, de los contribuyentes.

9.- COMISIÓN DE DELITOS Y ESTABLECIMIENTO DE SANCIONES, si mediante el uso o implementación de los sistemas de inteligencia artificial se hace un mal uso de éste, ya sea por parte de algún servidor público, o bien del desarrollador o fabricante del sistema de inteligencia artificial, con el propósito de perjudicar o afectar al contribuyente o la autoridad, se procederá conforme a derecho, dando vista al ministerio público federal.

10.- OPERACIÓN DEL SISTEMA DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL, la autoridad fiscal deberá informar al particular que es lo que hará el sistema de inteligencia artificial, explicando brevemente como es que opera tal sistema, así como la manera en la que se llegó al resultado o determinación que en su caso haga.

Evidentemente, la autoridad fiscal deberá dedicar un apartado en el cual se establezcan una serie de definiciones, así como establecer el ámbito de aplicación de la norma o dispositivo legal, lo anterior para lograr obtener una mejor y mayor comprensión y manejo de los términos empleados, de modo tal que logre ser lo suficientemente claro y digerible para los operadores jurídicos, e incluso los particulares.

Finalmente por lo que a este punto respecta, es importante señalar que las ideas que hemos propuesto respecto de un dispositivo legal que regule el posible uso o implementación de algún sistema de inteligencia artificial que ayude a las autoridades fiscales a llevar a cabo algún acto de fiscalización, son las que

consideramos como mínimas que deberán contener, es decir, los aspectos aquí propuestos son los aspectos mínimos que deberán cuidarse o protegerse, ya que sin duda son muchas las cuestiones técnico/científicas que se deben regular, ejemplo de ello son las actualizaciones o el mantenimiento que se deberá dar a dichos sistemas, solo por mencionar algunos.

3.7 La posible ilegalidad del uso e implementación del uso de la inteligencia artificial a través de algoritmos.

Como hemos venido señalando anteriormente, son muchísimas las implicaciones del uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial y de los algoritmos por parte de la autoridad fiscal, primeramente es importante mencionar el hecho de que al día de hoy como se encuentra la legislación en México, no es factible o dable que la autoridad haga uso de algún sistema de inteligencia artificial, primeramente porque si lo hace, la autoridad fiscal estaría incurriendo en una ilegalidad, ya que su uso no se encuentra reglado en alguna disposición.

En efecto, primeramente, resulta importante definir lo que significa legalidad, lo que abarca la garantía fundamental de legalidad y su relación con el derecho fiscal, lo anterior a efecto de poder dilucidar con total claridad el tema que nos ocupa. En palabras del Jurista y Maestro, Dr. Alberto Del Castillo Del Valle, la garantía de legalidad es la de mayor importancia en el sistema jurídico nacional, ya que obliga a las autoridades del Estado mexicano a que en sus relaciones con los gobernados, respeten el Estado de Derecho al emitir o llevar a cabo solamente aquellos actos que la ley les confiere¹²⁴, como vemos con esta aproximación que el Dr. Del Castillo nos aporta, la garantía de legalidad esencialmente consiste en que las autoridades, dentro de ellas la autoridad fiscal, únicamente puede hacer aquello que la ley les permite hacer.

Adicionalmente, la garantía de legalidad implica también que las autoridades deban fundar, fundamentar, es decir, basar todas sus actuaciones en aquellas disposiciones legales o porciones normativas que permiten llevar a cabo alguna función en específico por parte del Estado, lo cual quiere decir que las autoridades no podrán actuar o llevar a cabo alguna actividad que la ley de manera expresa no les haya conferido de manera previa, ya que de lo contrario estarían actuando en una completa y franca ilegalidad.

¹²⁴ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, "*Garantías del Gobernado*", 2ª. ed., Ediciones Jurídicas Alma, México, 2005, p. 344.

La garantía de legalidad coadyuva a que el Estado de Derecho sea respetado, evitando también que tanto las autoridades, como los servidores públicos, puedan actuar de manera discrecional o arbitraria, haciendo lo que mejor les parezca, pues por medio de la legalidad les son impuestos límites, los cuales establecen el marco de actuación de las autoridades delimitando con ello su actuar.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el fundamento constitucional y legal de la garantía de legalidad, el cual en su párrafo primero establece lo siguiente:

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.
[...].”

De la porción normativa transcrita se desprende que todo actuar de la autoridad deberá constar por escrito, estar elaborado por autoridad competente, así como encontrarse debidamente fundado y motivado, estableciendo así los requisitos mínimos de los cuales deberán estar revestidos todos los actos administrativos de las diversas autoridades, incluidas las autoridades fiscales.

Como vemos, el Estado al realizar sus funciones administrativas, incluida la recaudación de impuestos y la fiscalización a los contribuyentes para verificar el correcto y debido cumplimiento a las diversas disposiciones fiscales, deberán realizar o llevar a cabo estas actividades al amparo de un orden jurídico, es decir, de una ley que les faculte y establezca la manera en que hayan de ejercer tales funciones, desarrollándolas bajo el principio de legalidad, lo cual quiere decir, como vimos anteriormente, que las autoridades fiscales no podrán llevar a cabo una actividad que no les haya sido conferida, ya que de lo contrario, no se estaría respetando la garantía de legalidad y en consecuencia aquel actuar sería completamente ilegal.

Ahora bien, de las ideas presentadas anteriormente se colige que todo actuar de la autoridad fiscal, incluidas las facultades de fiscalización, deberán llevarse a cabo con estricto apego a las disposiciones aplicables que las regulan, lo anterior, para cumplir y respetar la garantía de legalidad, ya que de lo contrario la autoridad estaría incurriendo en una ilegalidad en perjuicio de los contribuyentes.

En efecto, la autoridad debe llevar a cabo sus actos de fiscalización con un irrestricto apego a las disposiciones fiscales que rigen su actuar para estos casos específicamente, contenidos tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como en las diversas disposiciones fiscales, el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, aplicándolos de manera armónica y con respeto absoluto a los derechos y garantías fundamentales, aplicando siempre las normas o disposiciones que, en su caso, otorguen un mayor beneficio y protección a la esfera jurídica de los contribuyentes, siempre que no sean contrarias al orden público y al interés social, tal y como lo mencionamos anteriormente¹²⁵.

En adición a lo expuesto en el párrafo inmediato anterior, es importante señalar que la aplicación de las disposiciones fiscales deberá ser, según el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, vigente para 2023, de manera estricta, interpretándolo de manera armónica con lo dispuesto en el artículo 14, tercer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹²⁶, el cual recoge el principio de seguridad jurídica, mismo que, en su vertiente taxatividad, aplicado a la materia fiscal/administrativa establece el principio de exacta aplicación de la ley, mismo que exige que la ley que se vaya a aplicar esté libre de ambigüedades, de modo tal que sea claro el rol o papel que toca a cada quien, tanto al contribuyente, como a la autoridad fiscal, para que al aplicar la ley ambas partes sepan específicamente, con toda claridad y precisión, los derechos y obligaciones de cada quien, los cuales se desprenden de cada disposición y con ello se impida un actuar arbitrario o negligente de la autoridad fiscal.

En efecto, como hemos mencionado, el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es aplicable a la materia fiscal/administrativa, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹²⁷ ha

¹²⁵ Véase página 102, cuando dentro del apartado “*Derechos, Garantías Fundamentales e inteligencia artificial*”, abordamos la interpretación y aplicación armónica de las normas en materia de Derechos y Garantías fundamentales con las normas en materia fiscal.

¹²⁶ “**Artículo 14.-** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

[...]

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

[...]

¹²⁷ En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante diversos criterios que el principio de seguridad jurídica, en su vertiente taxatividad, resulta aplicable también a la materia fiscal/administrativa, tal y como señala la ejecutoria emitida por el Tribunal Pleno, dentro de la Acción de Inconstitucionalidad 47/2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el 11 de febrero de 2019, así como en los siguientes criterios:

i) “EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis, Novena Época, Registro Digital 200381, Tribunal Pleno, Penal Constitucional, P. IX/95 (9ª.), Tomo I, Mayo de 1995, p. 82.

ii) “DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD

establecido que estos principios, aunque son de naturaleza penal, también son aplicables a la materia administrativa, ya que con ello se logra obtener una mayor protección a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por lo cual, el legislador debe crear dispositivos normativos que sean claros, que no permitan ninguna arbitrariedad en su aplicación, leyes claras, con conceptos precisos, exactos, evitando con ello un actuar arbitrario por parte de la autoridad fiscal en perjuicio de los contribuyentes, actuando siempre con estricto apego a los derechos fundamentales, así como a las garantías de legalidad y exacta aplicación de la ley, aplicados a la materia fiscal y administrativa.

Ahora bien, habiendo sentado lo anterior, resulta del todo ilegal que la autoridad fiscal haga uso de algún sistema de inteligencia artificial a través de algún algoritmo, para llevar a cabo algún acto de fiscalización o para realizar cualquier otra de sus funciones, incluido el envío de las famosas “cartas invitación”, o incluso del uso de “chatbot’s”¹²⁸, los cuales buscan brindar asesoría a los contribuyentes, es decir, la prestación de servicios al contribuyente.

En efecto, lo anterior se dice así ya que no existe ningún tipo de disposición que regule o permita el uso e implementación por parte de la autoridad fiscal de algún tipo de sistema de inteligencia artificial y/o algoritmo, para que ésta se apoye en ellos o peor aún, que “delegue” o “encomiende” algún tipo de función o tarea para el total, e incluso parcial desarrollo o elaboración de alguna función que es exclusiva de la autoridad fiscal a una de estas herramientas tecnológicas que como hemos visto, podrían resultar ser muy sofisticadas, complejas e inclusive funcionales y eficientes, ayudando con ello a optimizar, e incluso hacer más eficientes los recursos con los cuales cuenta la autoridad fiscal, pero que como también se ha demostrado, el abuso o uso inadecuado de alguno de estos sistemas podría traducirse en múltiples ilegalidades, afectando a la esfera jurídica de los contribuyentes, e incluso produciendo un daño de dimensiones catastróficas por el tipo de información que la autoridad detenta, la cual resulta ser sumamente sensible, y que en manos equivocadas podría causar muchos daños en perjuicio de los contribuyentes o administrados.

PUNITIVA DEL ESTADO.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 174488, Tribunal Pleno, Constitucional, Administrativa, P./J. 99/2006 (9ª.), Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1565.

iii) **“TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.**”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 174326, Tribunal Pleno, Constitucional, Administrativa, P./J. 100/2006 (9ª.), Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

¹²⁸ Para mayor información, véase el siguiente comunicado emitido por el Servicio de Administración Tributaria, SAT, disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-anuncia-su-servicio-de-asistencia-virtual-orientasat-051-2021?idiom=es>

En adición a lo anterior, y por la magnitud de la complejidad, de lo que implica el tema del uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial y de los algoritmos, consideramos que no bastaría con que el legislador agregue alguna palabra al texto de la ley, o alguna fracción a las diversas disposiciones que regulan el actuar de las autoridades fiscales, ni tampoco que señalen nuevos artículos, títulos o capítulos al Código Fiscal de la Federación, al Reglamento del Código, o a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ello para cumplir meramente con un requisito formal o constitucional, ya que eso sería hasta perjudicial a largo plazo, ya que el reto, la magnitud o la oportunidad del tema de los sistemas de inteligencia artificial o algoritmos va mucho más allá.

Por lo que, en adición a lo anterior, si la autoridad quiere hacer uso de manera adecuada de algún sistema de inteligencia artificial o de algún algoritmo, deberá considerar todas las implicaciones que conlleva el tema, haciendo para ello cambios profundos, de fondo y forma, desde aspectos técnicos/operativos, hasta por supuesto jurídicos, de estructura gubernamental, combate a la corrupción, fomentando la transparencia, estableciendo áreas específicas encargadas todos estos temas, con comités técnicos, científicos y éticos, que se encarguen de eliminar todos aquellos comportamientos anómalos de la autoridad fiscal.

Lo anterior se dice así, ya que en general el sistema con el cual cuenta la autoridad se ha tornado en un sistema obsoleto y malo, el cual en muchas ocasiones se ve superado, colapsando o mostrando errores, además que en más de una ocasión ha sido intervenido o lo han querido intervenir¹²⁹; ante tales circunstancias se vislumbra muy complicado el uso e implementación de algún sistema de inteligencia artificial, ya que antes se tienen que resolver todos estos problemas que además de generar obstáculos para la autoridad y para el contribuyente, generan también un clima de mucha mayor desconfianza dentro de la relación Fisco – contribuyente.

Por ello, aunque la autoridad fiscal ya se encuentre trabajando en la implementación de un sistema de inteligencia artificial, el cual se dice busca combatir a los esquemas de evasión fiscal mediante la identificación de empresas que incurren en estas conductas ilícitas, sistema que, presuntamente, es capaz de identificar a los sujetos obligados que simulan o evaden el pago de impuestos, a partir de la basta información con la cual cuenta la autoridad¹³⁰.

¹²⁹ Redacción del portal de la Revista Forbes (21 de marzo de 2016), "Anonymous México hackea página del SAT" *Portal de la Revista Forbes* <https://www.forbes.com.mx/anonymous-mexico-hackea-pagina-del-sat/>

¹³⁰ PALOMINO GUERRERO, Margarita, "Inteligencia artificial: Un mecanismo para frenar la evasión fiscal sin vulnerar los derechos del contribuyente", "Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Derechos humanos y neurociencia en la era digital", México, núm. 46, enero – junio de 2022, pp. 213-236.

Este sistema ha sido creado por un conjunto de universidades para la autoridad fiscal, el cual consiste en un laboratorio de datos basado en el estudio de redes y sistemas complejos conformado por redes neuronales, es decir, un sistema de inteligencia artificial, con el cual se espera que la autoridad fiscal logre identificar a más evasores de impuestos en un menor tiempo, pues por medio del uso e implementación de sistemas de inteligencia artificial, se busca también identificar actividades vulnerables o susceptibles a cometer actos tendentes a evadir impuestos, y con ello también, fiscalizar de manera más eficiente las operaciones de los contribuyentes¹³¹.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que la autoridad fiscal ya se encuentra haciendo uso de manera activa de sistemas de inteligencia artificial, en efecto, el también conocido como “algoritmo fiscal del SAT”¹³², es empleado para enviar las famosas “cartas invitación”, el cual funciona mediante el procesamiento de información, cruzando datos de facturación, y que al menor incumplimiento y/o irregularidad¹³³, diferencia o inconsistencia detectada mediante el cruce de información que el sistema de inteligencia artificial vía un algoritmo efectúa, el cual después de realizado dicho análisis, envía la carta invitación al buzón tributario de los contribuyentes, misma carta que no es otra cosa más que un requerimiento de presuntas obligaciones omitidas, documento cuya legalidad es sumamente cuestionada, ya que esta práctica no se encuentra específicamente regulada dentro del Código Fiscal de la Federación, ni en ninguna otra ley tributaria, lo cual se traduce en un cúmulo de ilegales actuados en perjuicio de los contribuyentes que sean víctimas de este tipo de prácticas del todo tóxicas y dañinas en la esfera jurídica de los contribuyentes.

Finalmente, este tipo de prácticas discrecionales, o “metafiscales” ejercidas por la autoridad hablan de la ilegalidad con la que el Fisco opera, lo cual sin duda genera un clima de desconfianza en la relación autoridad fiscal – contribuyente, por lo cual éstos se niegan a entregar la menor cantidad de información al Fisco, ello por lo que hemos visto anteriormente, la negligencia en el uso y manejo de la información, por la corrupción, y finalmente, la impunidad de la cual, en muchas ocasiones, se sabe poseedora la autoridad fiscal, aunado todo ello a la tendencia, cada vez más

¹³¹ SANTOS FLORES, Israel, “*El uso de la inteligencia artificial en los servicios de asistencia al contribuyente*”, en Implementación de la Innovación Tecnológica en el Derecho Tributario y la Justicia Fiscal, Pompa García, Graciela (coord.), 1ª ed., AMDF - Tirant lo Blanch, México, 2021, pp. 73-74.

¹³² NOLASCO, Santiago, (14 de febrero de 2023), “En el 2022, recaudación por cada empleado del SAT aumentó 22%”, *El Economista*. <https://www.eleconomista.com.mx/economia/En-el-2022-recaudacion-por-cada-empleado-del-SAT-aumento-22-20230213-0106.html>

¹³³ Redacción del periódico (28 de abril de 2022), “Con inteligencia artificial y robots recaudan 76 por ciento más” *Milenio Diario* <https://www.milenio.com/negocios/inteligencia-artificial-robots-recaudan-76-ciento>

frecuente, de las administraciones tributarias de desplazar funciones propias a terceros, incluida también la tecnología, tal y como lo hemos visto en éste trabajo.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- La figura de la revisión de gabinete debe replantearse, ya que con el avance de la tecnología se ha vuelto un tanto cuanto obsoleta; en efecto, la revisión de gabinete posee múltiples ventajas y beneficios tanto para la autoridad fiscal, como para el contribuyente, no obstante lo anterior, y ante el avance vertiginoso de la tecnología, es que ésta facultad de fiscalización se ha tenido que ir adaptando a la implementación de aquellas, pues en la práctica, como vimos, lo que sucede es que al momento de que los contribuyentes o la persona autorizada para ello, se presentan en las oficinas de la autoridad fiscal a desahogar el requerimiento efectuado, los auditores, o bien el personal del SAT que atiende el mencionado desahogo, solicita en muchas ocasiones, la información requerida de manera electrónica en lugar de física, por ello se deben de hacer las modificaciones correspondientes a la Ley, particularmente, a los artículos 42 y 48 del Código, a efecto de regular entonces la presentación de la información de manera electrónica en lugar de física, perfeccionando para ello los medios electrónicos con los cuales la autoridad cuenta, haciendo de sus sitios de internet, portales que sean mucho más amigables, fáciles de utilizar, mucho más seguros, de modo de que sean más manejables y amigables para cualquier contribuyente, estableciendo con todo ello el marco legal propicio, a efecto de que se pueda tener por desahogados los requerimientos efectuados dentro de la revisión de gabinete de manera uniforme.

SEGUNDA.- La revisión electrónica es una figura que como vimos posee ciertas virtudes, o por lo menos de esa manera fue ideada por el legislador, buscando optimizar los recursos con los cuales cuenta la autoridad fiscal, tanto materiales como humanos, y con ello hacer más eficiente la fiscalización, reduciendo el tiempo de duración de una auditoría, es decir, en general hacer más con menos; no obstante lo anterior, la revisión electrónica es una figura que debe ser igualmente modificada, pues sin duda posee un cúmulo de ilegalidades, por lo cual se debe realizar una reforma profunda a dicha figura jurídica de modo tal que ésta respete plenamente los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, particularmente el debido proceso, en consecuencia, se deberá notificar al contribuyente el inicio como tal de la revisión, con todo y el respectivo requerimiento de información, y no solamente una resolución provisional.

TERCERA.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá replantearse los criterios hasta ahora emitidos, relacionados con la figura de la revisión electrónica, para que previo planteamiento de un contribuyente quejoso, ésta llegue a elaborar una nueva reflexión en la cual los criterios actuales sean abandonados, para así, mediante la emisión de una nueva jurisprudencia, se señale

claramente que la revisión electrónica deberá iniciar con una orden de revisión, seguido del requerimiento de información respectivo, para entonces, una vez emitida la orden de revisión, efectuado el requerimiento al contribuyente y analizada la información aportada, la autoridad se sirva, ahora sí, emitir la resolución provisional, tal y como lo establecen las principales facultades de fiscalización con las cuales la autoridad fiscal cuenta, respetando así los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, y con ello las formalidades esenciales del procedimiento.

CUARTA.- Ante la aparición de los algoritmos y los sistemas de inteligencia artificial, la autoridad fiscal deberá abstenerse totalmente de utilizar cualquiera de estas nuevas tecnologías para llevar a cabo cualquier tipo de acto administrativo o auditoría, incluyendo la revisión electrónica, ya que el uso, o en este caso, la sustitución recaída en un sistema de inteligencia artificial es a todas luces ilegal, principalmente porque, como vimos, su uso no se encuentra regulado en ninguna disposición normativa, además es importante señalar que las funciones o tareas asignadas a las autoridades fiscales le son conferidas de manera exclusiva, y en muchas ocasiones hasta de manera personalísima a determinados funcionarios públicos, por lo cual el que algún sistema no humano realice o “le sean delegadas” tareas que han sido conferidas o reservadas de manera exclusiva a las autoridades fiscales, o incluso como ya dijimos, a personas en específico, se traduce en una cuestión ilegal.

QUINTA.- En México, debemos de empezar a discutir o abordar, con cierta prontitud, acerca de los sistemas de inteligencia artificial, pues el avance de la tecnología nos obliga a hacerlo, ya que se debe regular de manera adecuada su posible uso e implementación por parte de las autoridades del Estado mexicano, únicamente como herramientas auxiliares en el ejercicio o desempeño de sus funciones, particularmente de la autoridad fiscal, lo anterior con el claro propósito de no vulnerar o violentar los derechos y garantías fundamentales y con ello evitar daños, quizá irreparables, en la esfera jurídica de los gobernados.

SEXTA.- Es importante que previa discusión, investigación y análisis profundo respecto del tema del posible uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial o bien de los algoritmos, se deberá crear un ordenamiento legal lo suficientemente robusto y bien elaborado, el cual regule perfectamente el uso e implementación de éstas novedosas tecnologías; disposición normativa que deberá incorporar o tomar en cuenta muchísimos factores, desde la delimitación clara y específica del objeto o uso que se le estaría dando a esa tecnología por parte de la autoridad, adicional a la total transparencia y acceso a la información, los datos

abiertos, hasta un enfoque de respeto a los derechos y garantías fundamentales de los gobernados, particularmente y en este caso, de los contribuyentes.

SÉPTIMA.- Resulta importante y necesario que ante el uso actual de sistemas de inteligencia artificial por parte de las autoridades fiscales, se regule el uso de estas nuevas tecnologías, pues como lo planteamos, y tomando en cuenta las experiencias de otros países, particularmente, de España y de la Unión Europea, el uso indiscriminado o bien inadecuado por parte, en este caso, de la autoridad fiscal, podría provocar grandes daños, pudiendo ser éstos al mismo Estado, o bien a los contribuyentes, por lo que es necesario, primeramente y previa discusión y análisis, estructurar el soporte normativo que lo permita.

OCTAVA.- Finalmente, y previo al uso e implementación de los sistemas de inteligencia artificial, incluso ya existiendo el instrumento jurídico que regule su posible uso e implementación, es necesario que toda la administración pública realice cambios profundos en todos sus ámbitos, erradicando principalmente la corrupción y la opacidad, así como todos aquellos aspectos que generan desconfianza e incertidumbre entre los gobernados, particularmente los contribuyentes, pues la falta total de transparencia, impide que se dé una relación que genere certidumbre, por lo cual, se debe reestablecer aquel vínculo de confianza que quizá nunca se ha tenido en la relación Estado – particulares, imponiendo sanciones ejemplares a aquellos funcionarios públicos que hagan un uso indebido o de manera incorrecta sus funciones, y también a los particulares a los cuales se les descubra o detecte en alguna conducta dolosa, intencional, que busque dañar al Estado, particularmente al Fisco federal; pues de nada serviría tener un ordenamiento que atienda todas éstas problemáticas si se dejan las cosas en el estado en que actualmente se encuentran, ya que con todo y la legislación que se llegue a elaborar en el tema de inteligencia artificial, de muy poco o de nada serviría si no se da un cambio total a la “cultura”, o a la manera en que triste y lamentablemente se conducen muchas personas, por lo cual, es necesario fortalecer la cultura de la legalidad y los principios éticos dentro de toda la sociedad mexicana.

BIBLIOGRAFÍA.

ACOSTA ROMERO, Miguel, *“Compendio de Derecho Administrativo, Parte General”*, 4ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2003.

_____, *“Derecho Administrativo Especial, Volumen I”*, 4ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2001.

AGUILAR CERVANTES, Juan Antonio, *“Derecho Procesal Fiscal”*, 3ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, México, 2022.

ARRIAGA BECERRA, Hugo Alberto y DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, *“Reforma Constitucional: Muerte de las Garantías y del Amparo Fiscal”*, 1ª. ed., Ediciones Jurídicas Alma, México, 2009.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *“Derecho Fiscal”*, 20ª. ed., 1ª. reimp., Ed. Themis, México, 2006.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *“Las Garantías Individuales”*, 41ª. ed., 6ª. reimp., Ed. Porrúa, México, 2018.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto (coord.), *“Los Derechos Humanos en la Tributación”*, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Dofiscal Editores, México, 2018.

CABALLERO GONZÁLEZ, Edgar S. y otro, *“Código Fiscal de la Federación con Jurisprudencia”*, 4ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, México, 2021.

CALVO NICOLAU, Enrique, *“Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objetos del Impuesto”*, 1ª. ed., 3ª. reimp., Ed. Themis, México, 1999.

CARPIZO MAC – GREGOR, Jorge, *“La Constitución Mexicana de 1917”*, 16ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2013.

_____, *“Estudios Constitucionales”*, 8ª. ed., 1ª. reimp., Ed. Porrúa, México, 2012.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal I”*, 6ª. ed., 2ª. reimp., Ed. IURE Editores, México 2009.

_____, *“Los Derechos Humanos de los Contribuyentes”* 1ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2017.

COMISIÓN EUROPEA, *“Libro Blanco sobre la Inteligencia Artificial” (versión en español)*, Unión Europea, Bruselas, Bélgica, 2020.

CONTRERAS, Pablo, *et. al.*, “*Inteligencia Artificial y Derecho: Desafíos y Perspectivas*”, 1ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2021.

COTINO HUESO, Lorenzo y CASTELLANOS CLARAMUNT, Jorge (editores), “*Transparencia y Explicabilidad de la Inteligencia Artificial*”, 1ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2022.

DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús (coord.), “*Diccionario Jurídico*”, 2ª. ed., UNAM/ Facultad de Derecho/Tirant lo Blanch, México, 2023.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª. ed., 3ª. reimp., Ed. Porrúa, México, 2015.

DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, “*Derechos Humanos, Garantías y Amparo*”, 5ª. ed., Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2016.

_____, “*Garantías del Gobernado*”, 2ª. ed., Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2005.

DELGADO GARCÍA, Ana María, “*El Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas y el emprendimiento*”, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Aranzadi, Pamplona, España, 2020.

DÍAZ LÓPEZ, Rosa María (coord.), “*Derecho Fiscal Mexicano: Actualidad y Proyección Global*”, 1ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, México, 2022.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “*Derecho Tributario, Tomo I: Teoría General y Procedimientos*”, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Dofiscal Editores, México, 2017.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, “*Derecho Civil, Obligaciones*”, 1ª. ed., Ed. Porrúa, México 2018.

FABRA ZAMORA, Jorge Luis, *et. al.* (coord.), “*Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, Volumen I*”, 1ª. ed., UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2015.

FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, “*Visitas Domiciliarias para efectos fiscales*”, 1ª. ed., Ed. Dofiscal Editores, México, 1983.

FERRER MAC – GREGOR P., Eduardo, “*Panorámica del Derecho Procesal Constitucional y Convencional*”, 2ª. ed., 2ª. reimp., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM/Marcial Pons, México, 2017.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *et. al.*, “*Derecho Procesal*”, 1ª. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 1991.

FRAGA MAGAÑA, Gabino, "*Derecho Administrativo*", 48^a. ed., 2^a. reimp., Ed. Porrúa, México, 2012.

GARCÍA LÓPEZ - GUERRERO, Luis, "*Derechos de los Contribuyentes*", 2^a. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2001.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "*Introducción al Estudio del Derecho*", 63^a. ed., 1^a. reimp., Ed. Porrúa, México, 2011.

GIL GARCÍA, Elizabeth (coord.), "*Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la Inteligencia Artificial*", 1^a. ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2021.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús y BÉJAR RIVERA, Luis José (coords.), "*Fiscalización en Tiempo Real*", 1^a. ed., Ed. Thomson Reuters/Dofiscal Editores, México, 2018.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "*La Lucha por el Amparo Fiscal*", 1^a. ed., Ed. Porrúa, México, 2007.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "*Facultades de Comprobación Fiscal*", 5^a. ed., 1^a. reimp., Ed. Porrúa, México, 2019.

_____, "*Introducción al Derecho Tributario Mexicano*" 14^a. ed., Ed. Porrúa, México, 2007.

_____, "*La base Imponible*", 1^a. ed., Ed. Porrúa, México, 2009.

NAVAS NAVARRO, Susana, *et. al.*, "*Inteligencia Artificial, Tecnología, Derecho*", 1^a. ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2017.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel (coord.), "*Justicia tributaria y Derechos Humanos*", 1^a. ed., 1^a. reimp., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2018.

OVALLE FAVELA, José, "*Teoría general del proceso*", 6^a. ed., Ed. Oxford University Press, México, 2005.

PALOMINO GUERRERO, Margarita, *et. al.*, "*Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho de la UNAM, Derecho Fiscal II*", 1^a. ed., UNAM/Facultad de Derecho/Porrúa, México, 2018.

PARRA FLORES, Manuel Cuauhtémoc y otro, "*Revisiones Electrónicas: La nueva facultad de las autoridades fiscales*", 1^a. ed., Ed. Flores Editor y Distribuidor/Editorial Flores, México, 2019.

PINO DIEZ, Raúl, *et. al.*, “Introducción a la Inteligencia Artificial: Sistemas expertos, redes neuronales artificiales y computación evolutiva”, Universidad de Oviedo/Servicios de publicaciones, Oviedo, España, 2001.

POMPA GARCÍA, Graciela (coord.), “*Implementación de la innovación tecnológica en el derecho tributario y la justicia fiscal*”, 1ª. ed., AMDF/ Tirant lo Blanch, México, 2021.

PUEBLITA FERNÁNDEZ, Arturo (coord.), “*Patologías en el sistema tributario mexicano. Estudios sobre un sistema fiscal enfermo*”, 1ª. ed., AMDF/Tirant lo Blanch, México, 2023.

RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), “*Manual de Derecho Fiscal*”, 1ª. ed., UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2020.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl G., “*Derecho Fiscal*”, 3ª. ed., 2ª. reimp., Ed. Oxford University Press, México, 2016.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, “*Derecho Civil Mexicano, Tomo V, (Obligaciones)*”, Vol. 1º., 9ª. ed., Ed. Porrúa, México 2010.

RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro (coord.), “*Derecho Tributario y Derechos Humanos, diálogo entre México y el Mundo*”, 1ª. ed., Ed. Tirant lo Blanch, México, 2019.

SAIZ MORENO, Fernando, “*Conceptos Jurídicos, Interpretación y Discrecionalidad Administrativa*”, 1ª. ed., Ed. Civitas, Madrid, España, 1976.

SALAZAR UGARTE, Pedro, *et. al.* (coord.), “*La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: un nuevo paradigma*”, 1ª. ed., UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2011.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, 6ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2008.

SCHMILL ORDÓÑEZ, Ulises, *et. al.*, “*El Juez y las lagunas del Derecho*”, 1ª. ed., 1ª. reimp., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2017.

SERRANO ANTÓN, Fernando, *et. al.*, “*Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital*”, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Aranzadi, Pamplona, España, 2020.

_____, “*Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*”, 1ª. ed., Ed. Thomson Reuters/Aranzadi, Pamplona, España, 2021.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “*Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación No. 99, buzón Tributario, contabilidad y revisiones electrónicas*”, 1ª. ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación/Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2018.

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando Eduardo, “*Razonamiento y Argumentación Jurídica*”, 2ª. ed., 4ª. reimp., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2013.

TRON PETIT, Jean Claude A. y otro, “*La nulidad de los actos administrativos*”, 2ª. ed., Ed. Porrúa, México, 2007.

VALADÉS RÍOS, Diego, “*Constitución y democracia*”, 1ª. ed., 1ª. reimp., Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, México, 2002.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, “*Derecho Fiscal parte general e impuestos federales*”, 1ª. ed., 1ª. reimp., Ed. Oxford University Press, México, 2017.

VERDUZCO REINA, Carlos Javier, *et. al.*, “*Teoría general de las contribuciones*”, 1ª. ed., UNAM/Facultad de Derecho/Tirant lo Blanch, México, 2022.

CRITERIOS JURISDICCIONALES.

Poder Judicial de la Federación.

“EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis, Novena Época, Registro Digital 200381, Tribunal Pleno, Penal Constitucional, P. IX/95 (9ª.), Tomo I, Mayo de 1995, p. 82.

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 200234, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional/Común, P./J. 47/95 (9ª.), Tomo II, Diciembre de 1995, p. 133.

“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis, Décima Época, Registro Digital 160589, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional, P. LXVII/2011 (10ª.), Libro III, Tomo I, Diciembre de 2001, p. 535.

“DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE

MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 174488, Tribunal Pleno, Constitucional, Administrativa, P./J. 99/2006 (9ª.), Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1565.

“TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Novena Época, Registro Digital 174326, Tribunal Pleno, Constitucional, Administrativa, P./J. 100/2006 (9ª.), Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

“PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2008584, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional, P./J. 1/2015 (10ª.), Libro XVI, Tomo I, Marzo de 2015, p. 117.

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis, Décima Época, Registro Digital 2000798, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 1ª. CIII/2012 (10ª.), Libro VII, Tomo I, Mayo de 2012, p. 1094.

“BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012916, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Común/Administrativa, 2ª./J. 134/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 691.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012937, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 150/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 724.

“FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES CON BASE EN LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SU PODER, SIN TENER QUE DAR NOTICIA DE ELLO AL CONTRIBUYENTE. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.” disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012932, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional / Administrativa, 2ª./J. 152/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 717.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012941, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucional / Administrativa, 2ª./J. 153/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 729.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO.”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2012939, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 158/2016 (10ª.), Libro XXXV, Tomo I, Octubre de 2016, p. 726.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA DE CONTRIBUCIONES. EL HECHO DE QUE LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITA NI NOTIFIQUE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN ESE PROCEDIMIENTO EN EL PLAZO DE 40 DÍAS, TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA (INTERPRETACIÓN CONFORME DEL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).”, disponible en: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia, Décima Época, Registro Digital 2024681, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Administrativa, 2ª./J. 24/2022 (11ª.), Libro XIII, Tomo IV, Mayo de 2022, p. 3639.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

“CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESARLA A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO IMPLICA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”, disponible en: *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Jurisprudencia, Séptima Época, VII-J-SS-238, Pleno de la Sala Superior, Año VI. No. 58, Mayo 2016, p. 76.

CRITERIOS NO JURISDICCIONALES

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL EL BENEFICIO DE REDUCCIÓN DE MULTAS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 76 DEL CFF, ES APLICABLE AÚN CUANDO EL CONTRIBUYENTE NO ACCEDIÓ AL DEL DIVERSO 53-B.”, disponible en: PRODECON, 1/2020 (Aprobado 1da. Sesión ordinaria 30/01/2020).

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA DEBE EMITIR Y NOTIFICAR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA DENTRO DEL PLAZO DE CUARENTA DÍAS QUE PREVÉ LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DE CFF.”, disponible en: PRODECON, 15/2020 (Aprobado 2da. Sesión ordinaria 28/02/2020).

“ACUERDO CONCLUSIVO. LA EXISTENCIA DEL MEDIO ALTERNATIVO Y LA POSIBILIDAD DE EXHIBIR PRUEBAS EN EL MISMO, NO JUSTIFICA LA OMISIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE ATENDER LA AUDITORÍA.”, disponible en: PRODECON, 3/2017/CTN/CS-SG (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/10/2017, última modificación 5ta. Sesión Ordinaria 28/05/2020).

ARTÍCULOS EN REVISTAS ESPECIALIZADAS.

ÁLVAREZ GARCÍA, Vicente y TAHIRI MORENO, Jesús, “*La regulación de la Inteligencia Artificial en Europa a través de la técnica armonizadora del nuevo enfoque*”, en: “Revista General de Derecho Administrativo, IUSTEL”, España, núm. 63, mayo de 2023, recuperado de: <https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1514080#nota16>

BARRERA ARRESTEGUI, Luis, “*Fundamentos históricos y filosóficos de la inteligencia artificial*”, en: “UCV-Hacer, Revista de Investigación y Cultura” Universidad César Vallejo Chiclayo, Perú, Vol. 1, núm. 1, julio - diciembre de 2012, disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/5217/521752338014.pdf>

GRIGORE, Andrea Elena, “*Derechos Humanos e Inteligencia Artificial*”, en: “IUS ET SCIENTIA”, Universidad de Sevilla, Sevilla, España, Vol. 8, núm. 1, junio - diciembre de 2022, disponible en: <https://revistascientificas.us.es/index.php/ies/issue/view/1338/664>

PALOMINO GUERRERO, Margarita, “*Inteligencia artificial: Un mecanismo para frenar la evasión fiscal sin vulnerar los Derechos del contribuyente*”, en: “Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Derechos Humanos y neurociencia en la era digital”, UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 46, enero – junio de 2022.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, “*Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México*”, en: “Boletín Mexicano de Derecho Comparado, 108”, UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, Nueva Serie, año XXXVI, núm. 108, septiembre – diciembre de 2003.

RODRÍGUEZ PEÑA, Nora Libertad, “*Big Data e Inteligencia Artificial: Una aproximación a los desafíos éticos y Jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias*”, en: “IUS ET SCIENTIA”, Universidad de Sevilla, Sevilla, España, Vol. 7, núm. 1, junio - diciembre de 2022, disponible en: <https://revistascientificas.us.es/index.php/ies/issue/view/1242/508>

LEGISLACIÓN NACIONAL.

Código Fiscal de la Federación, para el año 2023.

Código Penal Federal, vigente en 2023.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2023.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2023.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2023.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, vigente en 2023.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, vigente en 2023.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigente en 2023.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigentes en 2023.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2023.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27.

Resolución Miscelánea Fiscal y su Anexo 1-A, para 2023.

Gacetas Parlamentarias

Gaceta Parlamentaria, Anexo “C”, correspondiente al 8 de septiembre de 2013, “*Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.*”, Año XVI, Número 3857.

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL.

Convención Americana sobre Derechos Humanos, “*Pacto de San José de Costa Rica*”, firmada el 22 de noviembre de 1969, ratificada por México, el 2 de marzo de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación, D.O.F., el 7 de mayo de 1981.

Unión Europea

“*Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial*”, conocido como Reglamento de Inteligencia Artificial, o Ley de Inteligencia Artificial. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e0649735-a372-11eb-9585-01aa75ed71a1.0008.02/DOC_1&format=PDF

“*Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial*”, conocido como Reglamento de Inteligencia Artificial, o Ley de Inteligencia Artificial, versión del 25 de noviembre de 2022. disponible para su consulta y descarga en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14954-2022-INIT/es/pdf>

Legislación Española

“*Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria*”, conocida también como Ley General Tributaria. Disponible para su consulta en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

TESIS DE GRADO.

REYES OLVERA, Ángel. (2017). “*La Inconstitucionalidad de la revisión electrónica*”, [Tesis de Licenciatura, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Estudios Superiores, F.E.S., Aragón]. Repositorio Institucional – Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible para su consulta en: <https://repositorio.unam.mx/contenidos/295276>, y para su descarga en: <http://132.248.9.195/ptd2017/agosto/0762815/0762815.pdf>

REYES SÁNCHEZ, SINUHÉ. (2010). “*Interpretación de las Leyes Fiscales*”, [Tesis de Maestría, Universidad Panamericana, Campus México, Posgrado en Derecho]. Repositorio Institucional – Universidad Panamericana. Disponible para su consulta en: <https://scripta.up.edu.mx/bitstream/handle/20.500.12552/7106/125681.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

ROSALES HERNÁNDEZ, Martha Itzel. (2017). “*La importancia del buzón tributario a partir de los beneficios que le aporte al contribuyente y al sistema*”, [Tesis de Maestría, Universidad Autónoma de Baja California, Facultad de Ciencias

Administrativas y Sociales]. Repositorio Institucional – Universidad Autónoma de Baja California. Disponible para su consulta en: <https://repositorioinstitucional.uabc.mx/server/api/core/bitstreams/cd9b4667-0b4e-40a3-94f4-1ee4372edb74/content>

RECURSOS HEMEROGRÁFICOS.

Redacción del portal de la Revista Forbes (21 de marzo de 2016), “Anonymous México hackea página del SAT” *Portal de la Revista Forbes*. Disponible en: <https://www.forbes.com.mx/anonymous-mexico-hackea-pagina-del-sat/>

DEVLIN, Hannah, (13 de abril de 2017), “AI programs exhibit racial and gender biases, research reveals”, *Diario The Guardian*; Disponible en: <https://www.theguardian.com/technology/2017/apr/13/ai-programs-exhibit-racist-and-sexist-biases-research-reveals>

Redacción del periódico (28 de abril de 2022), “Con inteligencia artificial y robots recaudan 76 por ciento más” *Milenio Diario*. Disponible en: <https://www.milenio.com/negocios/inteligencia-artificial-robots-recaudan-76-ciento>

NOLASCO, Santiago, (14 de febrero de 2023), “En el 2022, recaudación por cada empleado del SAT aumentó 22%”, *El Economista*. Disponible en: <https://www.economista.com.mx/economia/En-el-2022-recaudacion-por-cada-empleado-del-SAT-aumento-22-20230213-0106.html>

Redacción del periódico (17 de julio de 2023), “De usar IA a cámaras para la Guardia Nacional: El “Plan Ángel” de Ebrard vs violencia” *Milenio Diario/Milenio Digital*. Disponible en: <https://www.milenio.com/politica/elecciones/plan-angel-ebrard-consiste-proyecto-vs-inseguridad>

RECURSOS OBTENIDOS DE SITIOS OFICIALES PERTENECIENTES AL GOBIERNO DE MÉXICO.

“*Criterios generales en política económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, correspondientes al Ejercicio Fiscal 2024*”, emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SHCP. Disponible para su consulta y descarga en: https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/7183r4rR/PPEF2024/oigewbt4/paquete/politica_hacendaria/CGPE_2024.pdf

“Plan maestro de fiscalización y recaudación 2023”, emitido por el Servicio de Administración tributaria, SAT. Disponible para su consulta y descarga en: <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-de-fiscalizacion-y-recaudacion-2023>

“Informe tributario y de gestión del segundo trimestre de 2023”, presentado por el Servicio de Administración Tributaria, SAT. Disponible para su consulta en: <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>

“Comunicado SAT” emitido por el Servicio de Administración Tributaria, SAT. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-anuncia-su-servicio-de-asistencia-virtual-orientasat-051-2021?idiom=es>

RECURSOS ELECTRÓNICOS VARIOS.

“Pliego de prescripciones técnicas del 21 de febrero de 2020, por el que se aprueba la licitación para la contratación de servicios de gestión y sistemas, mantenimiento y desarrollo de aplicaciones para el Departamento de Informática Tributaria en los ámbitos del Sistema de Análisis de la Información, Big Data, Minería de Datos y Tecnologías del Lenguaje.”. Disponible para su consulta y descarga en: <https://contrataciondelestado.es/wps/wcm/connect/8f852d38-69ec-488f-b996-65088381e4d9/DOC20200826124636PLIEGO+DE+PRESCRIPCIONES+TECNICAS.pdf?MOD=AJPERES>

Gobierno de España, Ministerio de Ciencia e Innovación, “España en el segundo puesto de la Unión Europea en servicios públicos digitales”. Disponible para su consulta en: <https://www.eehar.csic.es/espana-en-el-segundo-puesto-de-la-union-europea-en-servicios-publicos-digitales/>

Comunicados de prensa de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, “Los riesgos de la inteligencia artificial para la privacidad exigen medidas urgentes”, de 15 de septiembre de 2021, Disponible en: <https://www.ohchr.org/es/press-releases/2021/09/artificial-intelligence-risks-privacy-demand-urgent-action-bachelet>

Informe emitido por la Oficina de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, ONU, “Informe anual del Alto Comisionado de las Naciones Unidas de Derechos Humanos e informes de la Oficina del Alto Comisionado y del Secretario General”. Disponible para su consulta y descarga en: <https://www.ohchr.org/en/documents/thematic-reports/ahrc4831-right-privacy-digital-age-report-united-nations-high>

“The Toronto Declaration: Protecting the right to equality and non-discrimination in machine learning systems”. Disponible en: <https://www.torontodeclaration.org/declaration-text/english/>

“Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas”. Disponible en: <https://hchr.org.mx/publicaciones/principios-rectores-sobre-las-empresas-y-los-derechos-humanos-puesta-en-practica-del-marco-de-las-naciones-unidas-para-proteger-respetar-y-remediar/>

“Ley de IA de la UE: Primera normativa sobre inteligencia artificial”. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20230601STO93804/ley-de-ia-de-la-ue-primera-normativa-sobre-inteligencia-artificial>

“Un enfoque europeo de la Inteligencia Artificial”. Disponible en: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/es/policies/european-approach-artificial-intelligence>

“Plan Ángel de seguridad”. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=g0HuVNZo1pQ>

Imagen, *“Incorporación de medio digitales”*. Disponible en: <https://www.facebook.com/satmexico/photos/pb.100064447519414.-2207520000/2069731386380172/?type=3>