

POTESTADES ADMINISTRATIVAS EN LA EJECUCIÓN DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE

Margarita PALOMINO GUERRERO

SUMARIO. I. *Introducción*. II. *Marco referencial*. III. *Procedimiento administrativo de ejecución*. IV. *Criterios jurisprudenciales relevantes en el procedimiento administrativo de ejecución*. V. *Soluciones tecnológicas para el cobro efectivo de créditos fiscales*. VI. *Conclusiones*. VII. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

Ante una dinámica a nivel global de disrupciones tecnológicas y la búsqueda de eficiencia y eficacia de la actuación administrativa, hay dos posturas, la primera es seguir en esa dinámica de una progresiva adopción de tecnologías sin que se acompañen de una revisión de los derechos del contribuyente en la aplicación de los tributos e incluso de los actos implícitos, como es el procedimiento administrativo de ejecución, o en segundo lugar hacer un alto y fortalecer el marco normativo para frenar la llamada eficiencia administrativa.¹

En este orden de ideas la autoridad puede contar con mayor efectividad para la recuperación de créditos fiscales a través del cobro coactivo, detectando la verdadera capacidad económica y contributiva de los contribuyentes a partir de los CFDI, del RFC e incluso con los informes que el sistema financiero debe presentarle.²

¹ Bilbao Estrada, Iñaki, “Capítulo VI. Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente”, en Bilbao Estrada, Iñaki y Alvar Nuño, Antón (coords.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, España, Editorial Aranzadi Thomson Reuters, 2019, p. 123.

² Artículo 32 bis del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

Así, las posibilidades indagatorias son múltiples y se encaminan a fortalecer la lucha contra el fraude fiscal en dos vertientes: una reactiva, que se traduce en la integración de información que permita incluso definir tipologías de defraudación, y la vía proactiva, que consiste en aplicar la tecnología para evitar fraude y facilitar el cumplimiento de obligaciones.

A decir de Boix Palop, lo que sucede es que no se quiere garantizar que el contenido de la comunicación sea efectivamente notificado al contribuyente ni procurar que la comunicación sea fructuosa, de ser así las acciones se encaminarían a garantizar la efectiva puesta en conocimiento de la actuación administrativa. En nuestra opinión, el derogar disposiciones que establecen la obligación de cumplir estrictamente con procedimientos para que el contribuyente identifique la identidad de la autoridad previo a la ejecución de un crédito, como señala Palop, son coartadas argumentativas que esconden la búsqueda y consolidan mecanismos que le resultan más cómodos y seguros exclusivamente a la autoridad, pero transgreden derechos del pagador de impuestos.³

El objetivo del presente trabajo es evidenciar que la Reforma fiscal 2022 que incorpora el artículo 151 bis del Código Fiscal de la Federación transgrede derechos del contribuyente al establecer que la autoridad fiscal tratándose de créditos exigibles, puede llevar a cabo el embargo de bienes por buzón tributario, estrados o edictos; violentando así el derecho del deudor a señalar bienes y poder ofrecer otra garantía.

Como una medida reactiva de la autoridad, por el alto índice de impugnaciones y la tasa de efectividad (tasa de juicios ganados) más baja en un primer semestre desde 2018.

Por lo que, es necesario fortalecer el marco normativo que regule la aplicación de las nuevas tecnologías en el actuar de la autoridad y la no aceptación a la premisa de hacer eficiente la administración y recaudación, transgrediendo derechos del gobernado.

³ Boix Palop, Andrés, “En torno al encuadre jurídico de la innovación tecnológica en relación con nuestros retos pendientes en innovación administrativa”, “Discussant a la ponencia de Julián Valero (Universidad de Murcia) presentada en el STEM de mayo de 2016 (Teoría del derecho público, Universidad de Castilla la Mancha, campus de Toledo) sobre «Innovación tecnológica e innovación administrativa»”, Universidad de Valencia, Estudio General, España, 2016, disponible en: <https://www.uv.es/seminaridret/sesiones2017/bigdata/in-novacionADEDerecho.pdf>.

II. MARCO REFERENCIAL

En materia tributaria para que nazca la obligación es necesario que el actuar del gobernado encuadre en la relación jurídico-tributaria, es decir, que coincida su acción con el supuesto normativo, bajo el principio de estricta aplicación de la norma que el Código Fiscal de la Federación contempla en su artículo 5o.⁴

En el momento que el hecho generador encuadra en el supuesto normativo nace la obligación. Así, la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos establece que están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que enajenen automóviles nuevos e importen en definitiva al país automóviles —siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos—;⁵ asimismo, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

Es decir, estamos en presencia de un impuesto indirecto donde el obligado es quien enajena, pero quien soporta la carga tributaria es el consumidor final. A diferencia de los impuestos directos que deben cumplir con la obligación tributaria, los sujetos que la norma establece como obligados. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta prescribe que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto, si encuadran en alguno de los supuestos de sujeción. Como son la residencia, el establecimiento permanente y/o la fuente de riqueza, por tanto, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior y el pago del ejercicio para personas morales se realizará mediante declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, y las personas físicas en los cuatro primeros meses del año.

Así, la ley tributaria define como hecho imponible actos, hechos o negocios jurídicos que permitan identificar la capacidad económica o riqueza, por lo que el sujeto que actualice el supuesto normativo se constituye como contribuyente, quien soportará la carga tributaria porque detenta capacidad económica y contributiva salvo en los impuestos indirectos que, como referimos, se establece la obligación para un sujeto, pero es otro el titular de la capacidad económica y gracias a la traslación obligatoria se logra grabar al consumidor o repercutido.

⁴ Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

⁵ Artículo 1o. de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, México, 2021.

Este mecanismo obedece a una estrategia para facilitar la recaudación, identificándose como un sujeto pasivo formal, el cual es obligado por la ley, pero el sujeto pasivo material es quién soportará la deuda ya que el contribuyente siempre será el titular del hecho imponible.⁶

Al respecto, la postura de nuestros tribunales es que el impuesto no necesariamente debe impactar en el patrimonio del contribuyente, puede ser en un tercero que se identifica como consumidor final quién al adquirir el bien o servicio paga el tributo y el contribuyente por disposición de ley trasladada, retiene y entera el impuesto a la Hacienda Pública Federal.⁷

Así, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes cuando ocurran, pero corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo y, en su caso, si las autoridades deben hacer la determinación, entonces los contribuyentes proporcionarán la información necesaria.⁸

Entonces, como consecuencia de la actualización del supuesto normativo, nace la obligación y, en su caso, la deuda tributaria, misma que podrá exigirse cuando el contribuyente incumpla con la misma y se agoten las instancias formales de declaración y pagos establecidas, recordemos que en un primer momento el gobernado debe determinar las contribuciones a su cargo y pueden ser exigibles inmediatamente aun cuando la autoridad no ejerza sus facultades de comprobación, ya que la exigibilidad del crédito nace desde que el gobernado encuadra en el supuesto normativo, por tanto, la autoridad puede requerir su pago.⁹

Pero no podrán ser ejecutables los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal y el acto que determine el mismo. Por lo que, será hasta que venza el plazo de 30 días posteriores a la fecha en que surta efectos su notificación o de 15 días si la determinante se refiere a cuotas obrero-patronales, capitales constitutivos al Seguro Social y créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en caso contrario el acto de autoridad será ilegal.¹⁰

Lo anterior a fin de respetar al gobernado su garantía de audiencia, ya que el contribuyente podrá optar por dar cumplimiento a la obligación a

⁶ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a ed., México, Porrúa, 2008, pp. 195 y 196.

⁷ Tesis P./J. 52/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, enero de 2003, p. 5.

⁸ Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, p. 238.

¹⁰ Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

través de alguna de las formas para extinguirla, o bien para impugnarla, en tal supuesto la autoridad está obligada a esperar.

Bajo este contexto, el sujeto obligado puede no sólo impugnar sino que además está en posibilidad de solicitar la suspensión del procedimiento económico coactivo siempre que cumpla con tres requisitos esenciales que son: interponer un medio de defensa, solicitar formalmente la suspensión y ofrecer garantía suficiente de conformidad con lo que establecen los artículos 141 y 142 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante referir que, si el contribuyente optó por interponer el recurso administrativo no está obligado a exhibir la garantía respectiva hasta que se resuelva cualquiera de los medios de defensa interpuesto en la vía administrativa, pero una vez que surta efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso administrativo interpuesto, sólo contará con un plazo de 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución.¹¹

Es frecuente en la praxis que no se ofrezca ante la instancia correcta la garantía, por lo que es conveniente precisar que si se interpone recurso administrativo, la garantía se debe ofrecer ante la autoridad ordenadora, pero si se optó por impugnar en juicio contencioso, entonces se deberá ofrecer la garantía ante la autoridad ejecutora.

III. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución, se denomina este último en un nivel de discurso legal y el primero en el ámbito doctrinal; en ambos casos debemos entenderlo como el mecanismo a través del cual el Estado puede llevar a cabo el cobro coactivo de lo que tiene derecho a recibir, entre otras razones como resultado de la determinación y liquidación de créditos fiscales.

Por lo que la autoridad aplica cualquiera de sus facultades de revisión para verificar el cumplimiento de obligaciones y notifica formalmente al contribuyente para que éste decida si cumple o impugna la determinación y, por último, esperará el lapso referido para respetar la garantía de audiencia del contribuyente.

En este sentido la auditoría debe cumplir con dos fines: 1) que el contribuyente realice sus obligaciones, y 2) evitar que efectúe prácticas ilícitas; por lo que ante el no cumplimiento o incorrecto actuar del obligado, la au-

¹¹ *Idem.*

toridad debe requerirle y, en su caso, podrá incluso imponerle sanciones de carácter administrativo, es decir, multas.¹²

Por tanto, es hasta que el crédito está determinado y es exigible por la autoridad que se puede aplicar el cobro coactivo; en principio debemos recordar que la determinación consiste en un razonamiento lógico jurídico que la autoridad realiza. Es un argumento de por qué se encuadra en el supuesto normativo; en otras palabras, es la razón por la que se configura el actuar del gobernado al encuadrar en el supuesto normativo en la relación jurídico tributaria, identificándose así la determinación y la liquidación del crédito fiscal, entendida esta última como la expresión numérica de la obligación.

A decir de Sergio Francisco de la Garza, la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza.¹³

Así, la autoridad cuenta con potestad para exigir el cumplimiento de sus fines, por lo que en un primer momento se le dota de la facultad inspectora en que investiga y comprueba el cumplimiento de las obligaciones, pero para que su actividad se encamine a lograr el bien común y se perfeccione el sistema tributario en su aplicación es necesario que sea justo¹⁴ y esto en nuestra opinión sólo se logra si la autoridad ciñe su actuar al principio de legalidad.

El cobro coactivo procederá cuando los créditos fiscales sean exigibles, junto con sus accesorios, por tanto, se requerirá de pago al deudor y en caso de que no acredite su cumplimiento se procederá a la traba del embargo.¹⁵ En este orden de ideas, el monto del aseguramiento deberá cubrir las dos terceras partes de la contribución determinada incluyendo los accesorios.

Cabe señalar que la autoridad también podrá practicar un embargo precautorio en caso de que no se cubran los créditos fiscales o bien los mis-

¹² Vázquez Robles, Gabino, Mendoza Vera, Blanca Alicia y Palomino Guerrero, Margarita (coords.), *Derecho fiscal 2. Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho UNAM*, México, Porrúa, 2018, p. 280.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a ed., México, Editorial Porrúa, 2010, p. 555; y artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, México, 2021. La autoridad fiscal está facultada para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios con a los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales.

¹⁴ Fernández López, Roberto Ignacio, *Comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Madrid, Marcial Pons Librero, 1998, p. 45.

¹⁵ Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

mos no sean garantizados, por lo que se procederá a practicar embargo precautorio cuando el contribuyente:

- 1) Desocupe el domicilio fiscal sin dar aviso;
- 2) Se oponga a la práctica de notificación de la determinación de créditos fiscales, y
- 3) Tenga créditos fiscales y los mismos no estén garantizados o no de forma suficiente.

En estos casos la autoridad deberá integrar acta circunstanciada en la que referirá las razones por las que se realiza el embargo. Es importante destacar que en el embargo precautorio puede incluso no existir aún la determinante de crédito, pero ante la presunción de estar en riesgo la recuperación de un posible crédito fiscal procederá el embargo precautorio.¹⁶

Bajo este contexto, en México la reforma fiscal para el ejercicio 2022 contempla que la autoridad fiscal, tratándose de créditos exigibles, podrá llevar a cabo el embargo de bienes por buzón tributario, estrados o edictos, siempre que se trate de:

- Depósitos bancarios, inversión a asociados a seguros de vida, depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente;
- Acciones, bonos, y en general créditos de inmediato y fácil cobro;
- Bienes inmuebles, y
- Bienes intangibles.

Por lo que la autoridad fiscal previamente emitirá declaratoria de embargo en la que detallará los bienes afectados y hará del conocimiento del deudor a través de buzón tributario, por estrados o edictos;¹⁷ lo que le permitirá a la autoridad, una vez que surta efectos la notificación del embargo, continuar con el procedimiento administrativo de ejecución. Es decir, previamente la autoridad señalará sobre qué bienes se traba el embargo, lo que es cuestionable ya que es un derecho de la persona con quien se entienda el embargo señalar los bienes en que se deba trabar.¹⁸

Se establece que cuando la diligencia de embargo se realice personalmente, el ejecutor se constituirá en el domicilio fiscal o, en su caso, en el lu-

¹⁶ Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

¹⁷ Artículo 151 bis del Código Fiscal de la Federación, 2022, México.

¹⁸ Artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

gar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor, y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades de ley.¹⁹

Podemos inferir que realizará personalmente la actuación cuando se pretenda intervenir la caja de la negociación o quizá cuando se nombre administrador, sin embargo esto no se establece claramente, lo cual en nuestra opinión puede generar actos arbitrarios.

Este nuevo esquema de actuación de la autoridad, en gran medida obedece a que:

En los primeros seis meses de 2020, la oficina de recaudación de impuestos (SAT) ganó 2,519 de los juicios que presentaron los contribuyentes (47.4% del total), perdió 2,256 casos y otros 538 asuntos tuvieron nulidad para efectos, lo que permite al SAT seguir argumentando a su favor. Se trata de la tasa de efectividad (tasa de juicios ganados) más baja en un primer semestre desde 2018.²⁰

En relación con los casos de nulidad para efectos, podemos concluir que el actuar de la autoridad no se ajustó a lo que prescribe la ley, pero no se harán efectivos los cobros coactivos a partir de suprimir las formalidades que establece el procedimiento; por el contrario, consideramos que estas medidas serán objeto de impugnación, con lo cual sin duda se saturarán nuestros tribunales ya que se violentan los derechos del contribuyente.

La estrategia de la autoridad se centra en subsanar los errores frecuentes de la notificación de sus actos, notificando ahora al contribuyente a través de medios electrónicos (como se puede identificar en el nuevo procedimiento) para el cobro coactivo, en el que se establece que se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.²¹

Es prudente reflexionar en torno a la facultad de la autoridad de embargar depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse

¹⁹ Artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

²⁰ *El Economista*, “SAT pierde 1 de cada 2 juicios para cobrar impuestos en el primer semestre de 2020”, México, 15 de agosto de 2020, disponible en: <https://www.economista.com.mx/sectorfinanciero/SAT-pierde-1-de-cada-2-juicios-para-cobrar-impuestos-en-el-primer-semestre-de-2020-20200815-0011.html>.

²¹ Artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.²²

Es frecuente, en la praxis, que se inmovilicen en exceso las cuentas, ya que puede recaer la medida sobre una o más, pero solamente procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios, siempre que previo al embargo la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y saldos que existan en las mismas y los fondos únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal y sus accesorios queden firmes, pero solo por el importe suficiente.²³ Por tanto, la inmovilización y transferencia como medios de cobro, son legalmente procedentes frente a créditos fiscales firmes.²⁴

En este sentido, el embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene por finalidad garantizar el crédito fiscal exigible que se encuentra controvertido, por lo que si el contribuyente afectado exhibe otra forma de garantía la inmovilización de cuentas deberá ser levantada.

A decir de Prodecon, la inmovilización de cuentas bancarias es, en cualquier caso, una medida extraordinaria de gravedad y trascendencia para los contribuyentes y sus actividades productivas de las que derivan sus fuentes de ingresos.

La medida lamentablemente no se regula con precisión dentro del procedimiento administrativo de ejecución (y no se refiere el mecanismo para dar garantía de audiencia previa al afectado) ni se establece con claridad la obligación de notificarle con posterioridad a la medida.²⁵

Razón por la cual, la reforma de 2022 que adiciona el artículo 151 bis del Código Fiscal de la Federación transgrede los derechos del contribuyente.

Lo anterior en virtud de que en un embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad fiscal debe notificar al contribuyente dos situaciones en dos momentos diferentes: la primera al inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución que deberá notificarle pre-

²² Artículo 151 bis fracción I. del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

²³ Artículo 156 bis antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

²⁴ Artículo 156 bis y 156 ter del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

²⁵ Prodecon, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la Prodecon*, Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, núm. VII, p. 17, disponible en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/vii_inmovilizacion_de_cuentas_bancarias_a_la_luz_de_las_recomendaciones_de_prodecon.pdf.

viamente, y esto es muy importante que sea antes de la inmovilización de cuentas, para respetar su garantía de audiencia. En la segunda procede la inmovilización de las cuentas posteriormente a la imposición de la medida para dar seguridad y certeza jurídica.²⁶

Por tanto, el contribuyente tendría la opción y el derecho de señalar bienes y proteger su actividad económica, evitando el aseguramiento y ofreciendo otra forma de garantizar de conformidad con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, además de conocer la identidad de la autoridad, por lo que al omitir notificar previamente al gobernado el procedimiento administrativo se vulneran los derechos fundamentales de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas. Derechos consagrados en nuestra carta magna.²⁷

Evidentemente el espíritu de la disposición es que sea menos onerosa para el contribuyente, pero en la nueva mecánica contemplada en el artículo 151 bis del Código Fiscal de la Federación que entrará en vigor en 2022, se está privilegiando ahorrar costos para la autoridad y evitar que se impugnen sus actos irregulares, sin importar que se transgredan los derechos del contribuyente.

IV. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELEVANTES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

En nuestra legislación vigente se contemplan supuestos en que la autoridad puede aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, entre los que destacan:

- 1) Los relacionados con el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación ya que, ante el no cumplimiento de requerimiento de la autoridad para presentar declaraciones o avisos, podrán imponerles hasta en tres ocasiones multa y ante la omisión de las primeras podrán

²⁶ *Ibidem*, p. 21

²⁷ Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2021; y artículo 2o., fracciones III, IV y IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, México, 2021:

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

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados...

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa...²⁷.

hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario una cantidad igual al monto mayor que se hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las 6 últimas declaraciones.

En este último caso, la determinación de la autoridad se podrá hacer efectiva mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Por tanto, los créditos fiscales determinados presuntivamente y requeridos por la autoridad no pueden impugnarse por sí solos, ya que debe esperarse a que se dé inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución, toda vez que, de no actualizarse dicho supuesto, es únicamente un requerimiento más que no tiene el carácter coercitivo ni constituye una resolución definitiva impugnabile mediante el juicio contencioso administrativo.²⁸

Lo que lleva a concluir que no se constituye en una resolución definitiva impugnabile mediante recurso administrativo o juicio contencioso administrativo, situación que en la praxis no se considera y se impugna sin éxito.

- 2) Respecto de los contribuyentes que hayan sido autorizados para pagar un crédito fiscal autodeterminado e incumplan con el pago de las parcialidades autorizadas, el crédito se torna exigible a partir del incumplimiento; es necesario que la autoridad fiscal requiera su pago para definir la situación jurídica del contribuyente mediante la determinación de una cantidad líquida que contenga la obligación tributaria, debiendo considerarse, además del saldo insoluto, su actualización, los recargos por mora causados y demás accesorios legales, como son los gastos de ejecución.²⁹

Si la autoridad no requiere el crédito fiscal, éste se extingue por prescripción en el plazo de cinco años y corre a partir del momento del incumplimiento, aun cuando sea necesario el requerimiento de pago para hacer efectivo el cobro dado que ese requerimiento no deriva de una facultad de la autoridad, sino de una obligación prevista en la ley para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.³⁰

- 3) El juicio de amparo es improcedente contra actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, ya que el quejoso debe esperar a que se dicte la última resolución en ese procedimiento para

²⁸ Tesis 2a./J. 17/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, marzo de 2017, p. 1162.

²⁹ Tesis 2a./J. 157/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, enero de 2014, p. 1572.

³⁰ Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

reclamar las violaciones procesales que se hubieren cometido a fin de no obstaculizar injustificadamente la secuencia ejecutiva; sin embargo, cuando se reclama un acto dictado dentro del citado procedimiento, alegando que desconoce el crédito fiscal que la autoridad pretende hacerle efectivo, se modifica el supuesto.³¹

Así se actualiza una excepción, ya que comparece como persona extraña a la controversia, ya sea por no haber figurado como parte en el procedimiento de origen, por no haber sido llamado o por no habersele notificado la resolución determinante del crédito fiscal, por tanto, en la condición de tercero extraño, puede acudir en amparo indirecto.

- 4) En el supuesto que la autoridad ejecutora embargue bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal, procede decretar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sin que sea válido exigir el cumplimiento de los requisitos para el pago a plazos previstos en el Código Fiscal de la Federación.³²

Pero si la autoridad ejecutora considera que no son suficientes para cubrir el crédito fiscal el embargo podrá ampliarse.

- 5) Para determinar la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivados de créditos fiscales firmes no garantizados es innecesario que previamente se traben embargo en los términos establecidos para el procedimiento administrativo de ejecución.³³

Esto es una atribución que tiene su origen en el procedimiento sumario y alterno de cobro para ese tipo de créditos, a fin de dotar a las autoridades fiscales de herramientas eficientes para lograr mayor presencia recaudatoria siempre que el crédito se encuentre firme, por lo que se rige con el artículo 156-ter del Código Fiscal de la Federación, no así por las reglas previstas para el procedimiento administrativo de ejecución.

³¹ Tesis 2a./J. 11/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, marzo de 2013, p. 1242.

³² Tesis 2a./J. 168/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, enero de 2013, p. 1003.

³³ Tesis 2a./J. 20/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 4, diciembre de 2011, p. 3064.

- 6) Contra la designación del interventor con cargo a la caja dentro del procedimiento administrativo de ejecución procede el juicio de amparo indirecto, lo anterior en virtud de los efectos jurídicos y el impacto severo que la intervención ocasiona a las actividades y a la libre disposición del patrimonio de la negociación, que inclusive puede traducirse en una situación de perjuicio irreparable para el contribuyente.³⁴

Dicha designación debe considerarse como uno de los supuestos de excepción a que se refiere el citado numeral 127 para la interposición del recurso de revisión y, consecuentemente, la promoción del juicio contencioso administrativo federal, esto es un acto de imposible reparación material y, por tanto, en su contra procederá el juicio de amparo indirecto.

Lo anterior por la naturaleza de las funciones propias del interventor, lo que hace evidente que su nombramiento conlleva daños y perjuicios de difícil alcance y, en ocasiones, de imposible reparación en la esfera jurídica de la empresa intervenida. Recordemos que tiene facultades como dueño (salvo enajenar la negociación) puede valorar si los fondos y los bienes de la empresa son utilizados convenientemente o incluso puede tomar medidas provisionales que impacten en las actividades propias de la negociación.³⁵

- 7) El embargo de cuentas bancarias decretado en el procedimiento administrativo de ejecución constituye un acto de imposible reparación porque imposibilita al particular afectado para disponer materialmente de sus recursos económicos, con lo que se le impide utilizarlos para realizar sus fines, y esa indisponibilidad afecta su desarrollo económico al provocar el incumplimiento de sus obligaciones, por tanto, se considera un acto fuera de juicio que afecta de manera inmediata sus derechos sustantivos y en su contra procederá el juicio de amparo indirecto.³⁶

Una de las irregularidades más frecuentes por parte de la autoridad es la omisión de notificar al contribuyente dentro de los tres días posteriores respecto de dicha medida, lo cual es ilegal e incluso permite que el justiciable solicite indemnización.

³⁴ Tesis I.7o.A./J/63, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX-IV, agosto de 2011, p. 963.

³⁵ Artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

³⁶ Tesis 2a./J. 133/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, noviembre de 2010, p. 104.

- 8) En la procedencia de la suspensión contra actos relativos a la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal concurren los siguientes requisitos:
- a. Precisa que la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución;
 - b. Exige acompañar copias de la promoción en la que solicite la suspensión y de las pruebas documentales relativas al ofrecimiento de la garantía, la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora, la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución; y
 - c. La eficacia de la suspensión se sujeta a que se haya constituido o se constituya el interés fiscal ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales.

Por lo que la Sala Regional carece de discrecionalidad para otorgar dicha suspensión; pero sí está facultada para reducir el importe de la garantía si el monto de los créditos excede la capacidad económica del actor y si se trata de tercero distinto al sujeto obligado directo o solidario al pago del crédito.³⁷

El problema en este último punto es que el legislador no estableció la forma en que se puede acreditar que excede su capacidad económica, generalmente se acredita bajo protesta de decir verdad que no posee bienes, pero queda sujeto al criterio de la Sala, por lo que resulta subjetivo el razonamiento para aceptar dicha excepción.

- 9) Acorde con el principio de interpretación, que postula que las disposiciones legales deben articularse de forma que no se contradigan ni incurran en redundancias contradictorias, los embargos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución no configuran la imposibilidad de reparación material previsto en el primer párrafo del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, entenderlo de otra forma implicaría que todos los embargos encuadrarían en dicho supuesto, como lo es en el supuesto de los recaídos sobre bienes inembargables, por lo que dar otra interpretación ampliaría la restricción apuntada y haría estéril el propósito de dar celeridad al procedimiento administrativo de ejecución.³⁸

³⁷ Tesis 2a./J. 68/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, mayo de 2010, p. 843.

³⁸ Tesis 2a./J. 51/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 429.

Así es como encuadran en el criterio referido las violaciones en el procedimiento para embargar la autoridad bienes exceptuados de embargo.³⁹

- 10) Los bienes muebles de una escuela que no son indispensables para su funcionamiento carecen del carácter de inembargables, lo que implica que la procedencia del recurso de revocación contra su embargo en el procedimiento administrativo de ejecución no esté sujeta a la excepción contenida en el artículo 127 del citado Código, sino a la regla genérica que prevé el propio precepto, según la cual esos actos sólo pueden ser impugnados hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a la fecha de dicha publicación.⁴⁰

En la traba del embargo el ejecutor se debe ceñir a lo dispuesto por el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en la fracción IV se establece que la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarias para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, están exceptuadas, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad.

Es de señalarse que el propio ordenamiento establece que será a juicio del ejecutor (lo que permite interpretaciones) por lo que la autoridad deberá integrar la actuación debidamente razonada, de lo contrario se podrá impugnar por ilegal.

- 11) La regla es que a los actos de ejecución sobre bienes inembargables o los actos de imposible reparación material, si se impugnan a través del recurso administrativo, podrá interponerse el mismo a partir del día hábil siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo, o si el contribuyente así lo prefiere podrá interponer el juicio contencioso administrativo en virtud de no ser obligatorio agotar el recurso administrativo, con el beneficio de no ser necesario ofrecer garantía.⁴¹
- 12) En la designación del “ejecutor”, en una interpretación sistemática, nos lleva a sostener que no impone expresa ni implícitamente a la oficina exactora, la limitación de nombrar solamente a una persona con esa calidad, sino que en realidad menciona al *ejecutor* a través de

³⁹ Artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

⁴⁰ Tesis XVI.1o.A.T.J/13, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, octubre de 2009, p. 1300.

⁴¹ Tesis 2a./J. 18/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, marzo de 2009, p. 451.

un vocablo genérico, pues sólo impone a dicha oficina el deber de nombrar a quien efectúe los actos tendientes a verificar el embargo de cuenta.⁴²

Así, tiene la autoridad una facultad implícita mediante la cual el jefe de la oficina exactora puede designar ejecutores para que actúen de manera conjunta o separada, pues de lo contrario se vería mermada de forma sustancial la facultad que expresamente se otorgó a la autoridad para designar a quienes puedan llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Por tanto, no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado porque la designación de varias personas para ejercer el cargo de ejecutor no le irroga por sí misma perjuicio alguno, sobre todo si se considera que la actuación de los ejecutores deberá respetar las formalidades previstas.

En términos reales, la designación por parte de la autoridad de más de un administrador, en nuestra opinión puede impactar de forma negativa al ejecutado, ya que los costos que esto implique se agregarán por concepto de gastos de ejecución a los accesorios del crédito fiscal determinado.

- 13) Contra el mandamiento de ejecución y el acta de requerimiento de pago y embargo procede el recurso de revocación, en dichos preceptos también se establece que el referido recurso es de interposición optativa, por tanto, nada impide al contribuyente acudir directamente al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.⁴³

Es frecuente que la autoridad pretenda trabar el embargo sin considerar que si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.⁴⁴ Por lo que, de no respetarse tal situación el actuar de la autoridad es ilegal.

- 14) En el supuesto de no existir formalmente la notificación del crédito fiscal, con independencia de los vicios de ilegalidad hechos valer de

⁴² Tesis 2a./J. 183/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, diciembre de 2008, p. 276.

⁴³ Tesis VIII.1o. J/24, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 1695.

⁴⁴ Artículo 153 penúltimo del Código Fiscal de la Federación, 2021, México.

manera autónoma en la demanda, en virtud de que los mismos carecen de soporte legal al haber quedado insubsistente la resolución que les dio origen por no haber sido notificada al actor la existencia del crédito fiscal —acto previo que sería el único que les conferiría sustento a los actos subsecuentes dentro del procedimiento administrativo de ejecución— sin que ello impida a la autoridad demandada, una vez subsanado el vicio formal antes destacado, emitir el requerimiento o requerimientos correspondientes con apoyo en un crédito legalmente exigible.⁴⁵

Por lo que, si en juicio fiscal se demanda la nulidad tanto del documento determinante del crédito respectivo como del requerimiento de pago y acta de embargo, éstos al carecer de sustento legal al no haber sido notificada la existencia del crédito fiscal, y si prospera la pretensión del actor respecto de la mencionada falta de notificación, el efecto será declarar la nulidad lisa y llana con los costos que esto implica para la autoridad.

En un Estado de derecho es indispensable el respeto al sistema jurídico que tiene como sustento la carta magna, en virtud de la cual sus disposiciones prevalecen sobre todas las demás que lo conforman, en ella se plasman los derechos y garantías de los gobernados y también sus restricciones, lo que permite una convivencia armónica.⁴⁶

Por lo tanto, si los actos del poder público no se realizan conforme a lo que la ley dispone se tornan arbitrarios, razón por la cual el principio de legalidad debe ser la brújula que les oriente.

Lamentablemente es frecuente que la autoridad realice sus actuaciones sin el debido cumplimiento del marco legal o incluso sus criterios sean contrarios a los derechos del contribuyente, lo que obliga a proponer que se deben fortalecer los programas de capacitación del personal, el servicio profesional de carrera y el marco normativo para la incorporación de nuevas tecnologías en el actuar de la autoridad.

⁴⁵ Tesis VI.1o.A. J/24, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, marzo de 2003, p. 1480.

⁴⁶ Palacios Alcocer, Mariano (coord.), *Federalismo y Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, Cámara de Diputados, 2012, p. 109.

V. SOLUCIONES TECNOLÓGICAS PARA EL COBRO EFECTIVO DE CRÉDITOS FISCALES

La actuación y el funcionamiento de la administración pública ya no es posible que sea de forma tradicional, sino que es necesaria la incorporación de los medios electrónicos, ya que son indispensables, lo mismo que el manejo de *big data*. Por esto surge el reto de integrar el marco normativo que dé sustento al actuar de la autoridad.

Lo que se plantea es que debemos de transitar de una administración pública tradicional a la operación digital, por tanto, como regla general todo documento que se presente ante la administración pública tendrá formato electrónico. Esta afirmación resulta muy atractiva, pero requiere de una mayor reflexión.⁴⁷

Los retos iniciales son la debida integración de expedientes y la notificación por medios electrónicos, lo que implica una cooperación interadministrativa y en materia fiscal, incluso de los diferentes niveles de gobierno en el marco de la colaboración administrativa, ya que se permite que la autoridad local colabore en la fiscalización, determinación de créditos fiscales y, en su caso, incluso en la ejecución de estos, es decir, el cobro coactivo.

Aunado a esto debemos tener presente la brecha digital que existe en México, pues no todos los gobernados tienen acceso a medios electrónicos y tampoco todo el territorio cuenta con infraestructura digital, entonces los procesos de automatización administrativa mediante algoritmos predeterminados tradicionalmente no se configuran como un paso intermedio hacia formas de Inteligencia Artificial.⁴⁸

Bajo este contexto, el esfuerzo de incorporar los medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones de los gobernados, como la firma electrónica, el buzón tributario, entre otros; ha dinamizado la relación entre autoridad y gobernado, también ha permitido que la autoridad pueda tener indicadores que le lleven a reconocer tipologías de prácticas ilícitas a través

⁴⁷ Míguez Macho, Luis, “Últimos pasos en la implantación de la administración electrónica: el desarrollo de las leyes 39 y 40/2105 en materia de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos”, en García Novoa, César (dir.), Santiago Iglesias, Diana (dir.), Torres Carlos, Marcos R. (coord.), Garrido Juncal, Andrea (coord.), Miranda Boto, José María (coord.), *4a. Revolución industrial. Impacto de la automatización y la inteligencia artificial en la sociedad y la economía digital*, España, Aranzadi Thomson Reuters, 2018, p. 347.

⁴⁸ Marongiu, Daniele, “Inteligencia artificial y administración pública”, en García Novoa, César (dir.), Santiago Iglesias, Diana (dir.), Torres Carlos, Marcos R. (coord.), Garrido Juncal Andrea (coord.), Miranda Boto, José María (coord.), *4a. Revolución industrial...*, cit., p. 396.

del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) y del propio Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Pero pretender realizar el procedimiento económico coactivo en una de sus fases más sensibles como es el aseguramiento de los bienes, sin la presencia del contribuyente, vulnera sus derechos.

Baste referir que dentro de los siete principios para fomentar el desarrollo de la Inteligencia Artificial la OCDE establece que: se debe supervisar por seres humanos; sistemas resistentes a manipulación; garantizar la privacidad de los datos personales en todo ciclo vital de la Inteligencia Artificial; transparencia para saber que se interactúa con Inteligencia Artificial; considerar la diversidad social para no incurrir en discriminación directa o indirecta; valorar el impacto social y medio ambiental para que sea sostenible; y los resultados de la Inteligencia Artificial deben ser auditables.⁴⁹

Consideramos que las nuevas tecnologías aportan grandes beneficios, pero es necesario adelantarse a los potenciales riesgos en caso de que la eficacia sea interpretada y empleada como un criterio de valoración social, político y práctico de la actuación administrativa que tienda a desplazar a un segundo plano la dimensión jurídica.⁵⁰

Así, para el ejercicio fiscal 2022 se incorpora el régimen de confianza, el cual consiste en que con el apoyo de un algoritmo el SAT determinará las declaraciones preliminares para simplificar el pago de impuestos, tanto de personas físicas como de personas morales, por tanto, las determinaciones efectuadas conforme a este esquema de simplificación administrativa serán en función del nivel de ingresos de cada contribuyente, mismo que está dirigido a la parte baja de los ingresos. Sin duda esta estrategia contribuirá a ampliar la base de contribuyentes, pero no mejorará los índices de recaudación.⁵¹

En contraste tenemos hasta antes de la reforma:

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su

⁴⁹ OECD/LEGAL/0449, "Recommendation of the Council on Artificial Intelligence", *OECD Legal Instruments*, 21 de mayo de 2019, disponible en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449>.

⁵⁰ Bilbao Estrada, Iñaki, *op. cit.*, p. 122.

⁵¹ Gazcón, Felipe, "El SAT busca que un robot sea su nuevo aliado en la 'caza' de los grandes evasores", *El Financiero*, México, 24 de agosto de 2021, disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/2021/08/24/el-sat-busca-que-un-robot-sea-su-nuevo-aliado-en-la-caza-de-los-grandes-evasores/>.

domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.⁵²

Medida que solamente era aplicable bajo ciertos supuestos, ahora a partir de lo que establece el artículo 151 bis del ordenamiento en comento, se convierte en regla general, ya que la autoridad fiscal, tratándose de créditos exigibles, podrá llevar a cabo el embargo de bienes por buzón tributario, estrados o edictos. Anteponiendo eficiencia frente al respeto de los principios de legalidad y certeza jurídica.

Resulta cuestionable que no se cumpla con diligencia expresa para informarle al gobernado que inicia el procedimiento económico coactivo y que sea primero el aseguramiento de bienes y posteriormente se le notifique al deudor por buzón tributario.

El incorporar nuevas soluciones tecnológicas ha sido y seguirá siendo un elemento esencial para la optimización de la aplicación de los tributos, así como para luchar contra el fraude fiscal.⁵³

Pero es evidente que la adopción de las nuevas tecnologías no ha sido sujeta a una revisión de los derechos del contribuyente en la recuperación de créditos fiscales por medios coactivos. Por lo que, es necesario evaluar su juridicidad en contexto con los principios y valores reconocidos constitucionalmente.⁵⁴

VI. CONCLUSIONES

- 1) La autoridad fiscal tratándose de créditos fiscales exigibles podrá llevar a cabo el embargo de bienes por buzón tributario, estrados o edictos, medida que permite hacer eficiente el actuar de la autoridad, pero trastoca derechos del contribuyente, como poder señalar qué bienes serán embargados o incluso ofrecer otra garantía.
- 2) Los programas de cobranza coactiva y los actos de fiscalización serán prioridad para las autoridades hacendarias en 2022 en virtud de los abundantes datos de que puede disponer, por ejemplo, de los CFDI, que permiten cruzar información del nivel de ingresos del

⁵² Artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, México, 2021.

⁵³ Bilbao Estrada, Iñaki, *op. cit.*, p. 119.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 123

contribuyente, de sus retenciones y deducciones que en conjunto con sus programas, algoritmos y modelos de riesgo automatizados pueden generar de manera masiva una serie de invitaciones al contribuyente, lo cual sin duda ayudará a frenar las prácticas ilícitas.

- 3) El incorporar medidas que permitan a la autoridad abreviar los tiempos para la ejecución de créditos fiscales sin respetar los derechos del contribuyente erosionan el Estado de derecho y ponen en evidencia la necesidad de un marco normativo en congruencia con nuestra carta magna.
- 4) A partir de los criterios emitidos por nuestros tribunales se ha evidenciado que la autoridad en su actuación, fundamentalmente en los actos de notificación, tiene graves deficiencias, pero derogar el ordenamiento que prescribe las formalidades que se tienen que seguir no es la solución.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., México, Porrúa, 2008.

BILBAO ESTRADA, Iñaki, “Capítulo VI. Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente”, en BILBAO ESTRADA, Iñaki y ALVAR NUÑO, Antón (coords.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, España, Aranzadi Thomson Reuters, 2019.

BOIX PALOP, Andrés, “En torno al encuadre jurídico de la innovación tecnológica en relación con nuestros retos pendientes en innovación administrativa”, “Discussant a la ponencia de Julián Valero (Universidad de Murcia) presentada en el STEM de mayo de 2016 (Teoría del derecho público, Universidad de Castilla la Mancha, campus de Toledo) sobre «Innovación tecnológica e innovación administrativa»”, Universidad de Valencia, *Estudi General*, España, 2016, disponible en: <https://www.uv.es/seminaridret/sesiones2017/bigdata/innovacionADEDerecho.pdf>.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2010.

EL ECONOMISTA, “SAT pierde 1 de cada 2 juicios para cobrar impuestos en el primer semestre de 2020”, México, 15 de agosto de 2020, disponible en:

<https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/SAT-pierde-1-de-cada-2-juicios-para-cobrar-impuestos-en-el-primer-semester-de-2020-20200815-0011.html>.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, *Comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Madrid, España, Editorial Marcial Pons Librero, 1998.

GAZCÓN, Felipe, “El SAT busca que un robot sea su nuevo aliado en la ‘caza’ de los grandes evasores”, *El Financiero*, México, 24 de agosto de 2021, disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/2021/08/24/el-sat-busca-que-un-robot-sea-su-nuevo-aliado-en-la-caza-de-los-grandes-evasores/>.

MARONGIU, Daniele, “Inteligencia artificial y administración pública”, en GARCÍA NOVOA, César (dir.), SANTIAGO IGLESIAS, Diana (dir.), TORRES CARLOS, Marcos R. (coord.), GARRIDO JUNCAL, Andrea (coord.), MIRANDA BOTO, José María (coord.), *4a. Revolución industrial. Impacto de la automatización y la inteligencia artificial en la sociedad y la economía digital*, España, Aranzadi Thomson Reuters, 2018.

MÍGUEZ MACHO, Luis, “Últimos pasos en la implantación de la administración electrónica: el desarrollo de las leyes 39 y 40/2105 en materia de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos”, en GARCÍA NOVOA, César (dir.), SANTIAGO IGLESIAS, Diana (dir.), TORRES CARLOS, Marcos R. (coord.), GARRIDO JUNCAL, Andrea (coord.), MIRANDA BOTO, José María (coord.), *4a. Revolución industrial. Impacto de la automatización y la inteligencia artificial en la sociedad y la economía digital*, España, Aranzadi Thomson Reuters, 2018.

OECD/LEGAL/0449, “Recommendation of the Council on Artificial Intelligence”, *OECD Legal Instruments*, 21 de mayo de 2019, disponible en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449>.

PALACIOS ALCOCER, Mariano (coord.), *Federalismo y Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, Cámara de Diputados, 2012.

PRODECON, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la Prodecon*, Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, núm. VII, disponible en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/vii_inmovilizacion_de_cuentas_bancarias_a_la_luz_de_las_recomendaciones_de_prodecon.pdf.

VÁZQUEZ ROBLES, Gabino, Mendoza Vera, Blanca Alicia y Palomino Guerrero, Margarita (coord.), *Derecho fiscal 2. Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho UNAM*, México, Porrúa, 2018.