



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

“Notificaciones a través del buzón tributario”

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Alejandro Castañón Ramírez**

Director de Tesis

**Mtro. Gustavo Jesús Garduño Domínguez**



**A mis grandes ejemplos: Mis padres, que en su excelencia profesional y personal son las bases de mi persona. A mi esposa adorada, de quien recibo tanto apoyo y cariño. A mi tío, cuya imagen y ejemplo han sido fundamentales en mi formación. A mis hermanos y familia que día a día me nutren con afecto y cariño, y a ti, que me llenas de tanto anhelo y amor. Todos los triunfos que he obtenido y obtendré a lo largo de mi vida, no tengan duda que son por Ustedes.**



## ÍNDICE:

**Pág.**

|                                                          |    |
|----------------------------------------------------------|----|
| I.     Introducción                                      | 1  |
| II.    Principios y reglas involucrados en la ejecutoria | 3  |
| III.   Análisis doctrinal                                | 54 |
| IV.    Análisis de la jurisprudencia                     | 77 |
| V.     Conclusiones                                      | 86 |
| VI.    Fuentes consultadas                               | 99 |



## **I. Introducción**

La jurisprudencia y las ejecutorias emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizan una posible vulneración al derecho fundamental a la seguridad jurídica, así como el acceso efectivo a la justicia. En concreto, se refieren a la contraposición de los derechos fundamentales aludidos y el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, que prevé que los actos y resoluciones emitidos durante el procedimiento de revisiones electrónicas –facultad de comprobación establecida recientemente en el artículo 42, fracción IX, del mencionado código tributario- sean notificados a través del buzón tributario.

De esta forma, el buzón tributario se define en el artículo 17-K del citado ordenamiento, como un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria<sup>1</sup> que se asigna a las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes. Así, se trata de un sistema de dos vías: (i) por un lado, permite la recepción de notificaciones de cualquier acto o resolución administrativa que se emita en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido; y (ii) por otro, la presentación de promociones, solicitudes, avisos o cumplimiento a requerimientos, así como la consulta sobre la situación fiscal de los contribuyentes.

---

<sup>1</sup><http://www.sat.gob.mx>

Si bien parece una herramienta útil que facilita la relación entre el contribuyente y el Estado recaudador, la problemática radica en la misma tecnología, toda vez que se utilizan mecanismos no tradicionales: la generación de un acuse de recibo electrónico para acreditar el conocimiento del contribuyente; se exige que el contribuyente lo consulte dentro de los tres días siguientes al que se reciba un aviso electrónico mediante el mecanismo de comunicación que elija. Lo anterior, generó cuestionamientos respecto de los actos susceptibles de impugnación, pues parecía que no existía certeza del momento de la notificación y, como consecuencia, la oportunidad para hacer valer los medios de defensa.

Hechas las precisiones anteriores, el presente documento tiene por objeto analizar el contenido de la jurisprudencia 2a./J. 159/2016, de rubro “REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.” a la par de las consideraciones de la ejecutoria dictada en el expediente del amparo en revisión 1287/2015 que le dio origen. Lo anterior, para verificar si existe congruencia entre: (i) los agravios planteados y los argumentos de la sentencia; (ii) las consideraciones y el desarrollo doctrinario que existe de los principios aplicables; (iii) el texto de la jurisprudencia y las consideraciones de la sentencia. Asimismo, en caso de encontrar inconsistencias, se plantearán, a modo de conclusiones, los



argumentos que podrían haber sido utilizados para subsanar los errores y omisiones.

## **II. Principios y reglas involucrados en la ejecutoria**

### **2.1 Precisión de principios y reglas.**

De la lectura de las consideraciones de la ejecutoria y del propio texto de la jurisprudencia, se observa que los principios que se encuentran en conflicto recaen en las garantías y derechos fundamentales previstos en la Constitución:

- a) Garantía de seguridad jurídica.
- b) Garantía de acceso efectivo a la justicia.

En cuanto a las reglas, éstas se acotan como los preceptos que establecen los supuestos de hecho y consecuencias jurídicas que les corresponden una vez actualizados:

- a) Facultades de comprobación.
- b) Contabilidad electrónica.
- c) Revisión electrónica.
- d) Buzón tributario.

### **2.2 Transcripción de la jurisprudencia y la ejecutoria que le dio origen**

#### **2.2.1. Jurisprudencia**

**REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A**

**TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.** El precepto aludido, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, no viola el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico "en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar", de lo que se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva, a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco viola el derecho de acceso efectivo a la justicia.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Época: Décima Época. Registro: 2012936. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 159/2016 (10a.).Página: 722

Amparo en revisión 1287/2015. Boehringer Ingelheim Promeco, S.A. de C.V. y otras. 6 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 826/2016. Banco J.P. Morgan, S.A., Institución de Banca Múltiple, J.P. Morgan Grupo Financiero y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 827/2016. Flextronics Manufacturing Mex, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 828/2016. International Greenhouse Produce, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 829/2016. Autoclaims Servicios, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Tesis de jurisprudencia 159/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis.

## 2.2.2. Ejecutoria

**“AMPARO EN REVISIÓN 1287/2015.  
QUEJOSAS Y RECURRENTES: BOEHRINGER  
INGELHEIM PROMECO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE  
CAPITAL VARIABLE Y OTRAS.**

**PONENTE:  
MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN.**

**SECRETARIOS:  
GEORGINA LASO DE LA VEGA ROMERO.  
OSCAR VÁZQUEZ MORENO.  
FANUEL MARTINEZ LÓPEZ.**

(...)

### **C O N S I D E R A N D O:**

[...]

**QUINTO. Buzón tributario.** Para estar en aptitud de dar respuesta a los argumentos expresados por la quejosa para demostrar la irregularidad del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación que regula ese medio de comunicación, es preciso tener su texto que a la letra se lee:

**“Artículo 17-K.** Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.”

**Análisis desde la perspectiva del derecho a la seguridad jurídica.**

En una de sus argumentaciones, la quejosa aduce que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, viola el referido derecho fundamental, porque al establecer el buzón tributario como

---

Esta tesis se publicó el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 31 de octubre de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas, sin que exista plena certeza de que el contribuyente se ha hecho sabedor de tales actos o resoluciones. Al respecto, dicha peticionaria precisa lo siguiente:

- ✦ No se tiene oportunidad de conocer cuándo la autoridad realizará algún requerimiento o notificará algún acto o resolución que puede incidir gravemente en la esfera jurídica de los contribuyentes.
- ✦ El funcionamiento del buzón tributario depende de factores externos al contribuyente quien, además, tendrá que suponer el momento en que la autoridad fiscal emita un acto, requerimiento o resolución, lo que le obliga a estar consultando internet constantemente, pudiendo ocurrir que el sistema falle o deje de funcionar, o que la notificación se clasifique como “spam”, y el contribuyente nunca advierta que le ha sido notificado un acto de molestia por parte de la autoridad y, aun así, éste pueda repercutir en su esfera jurídica.
- ✦ Si bien el buzón tributario tiene como finalidad facilitar la tarea de la autoridad fiscal tanto para la recaudación como para reducir costos en notificación y agilizar los procesos, no puede implementarse un sistema o mecanismo de comunicación electrónico para actos tan trascendentes como lo son los actos de molestia o resoluciones administrativas que inciden en el patrimonio del particular y que constituyen actos de fiscalización que pueden deparar en un crédito fiscal ejecutable, bajo la posibilidad de la existencia de dichas fallas.
- ✦ El contribuyente tiene derecho a ser notificado a través de un mandamiento escrito de la autoridad competente, fundado y motivado, es decir, a tener la certeza jurídica de conocer cualquier acto de autoridad, resolución o acto de molestia, a fin de encontrarse en aptitud de ejercer su garantía de audiencia (defenderse, hacer manifestaciones, aportar pruebas).
- ✦ El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el propio Poder Judicial de la Federación, han tomado medidas para instaurar procesos legales “en línea”, lo cual constituye un reconocimiento de las bondades que podría tener este tipo de comunicación entre los gobernados y las autoridades; sin embargo, no debe pasarse por alto que ese tipo de procesos son optativos para los gobernados, de manera que dichos órganos jurisdiccionales no pretenden forzar un proceso plenamente electrónico para toda la población. A partir de lo anterior, debe comprenderse que una forma de interacción de ese tipo no puede ser obligatoria, ya que no existe manera de asegurar que en la comunicación electrónica se han cumplido todas las formalidades necesarias para brindar seguridad jurídica a los gobernados.

Son **infundados** los argumentos de referencia pues, contrariamente a lo señalado por la quejosa, el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica.

En efecto, el referido derecho es la noción de contenido sustantivo prevista en el artículo 16 constitucional, en función de la cual se impone a los órganos del Estado la obligación de sujetarse a un conjunto de requisitos en la emisión de sus actos, para que los individuos no caigan en incertidumbre en su relación con aquél.

Este Alto Tribunal ha establecido que el derecho a la seguridad jurídica es respetado por las autoridades legislativas cuando las disposiciones de observancia general que crean, generan **certidumbre** en los gobernados sobre las consecuencias jurídicas de su conducta, pero también, cuando se trata de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, la acotan y limitan en

forma tal que le **impiden actuar de manera arbitraria o caprichosa**, en atención a las normas a las que debe sujetarse al ejercer dicha potestad.

Al respecto, son aplicables la jurisprudencia 2a./J. 144/2006 y la tesis aislada 2a.XVI/2014 (10a.), que respectivamente señalan:

**“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.” (Novena Época. Registro: 174094. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 144/2006. Página: 351).

**“DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES.** La Suprema Corte de Justicia ha determinado que los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se respetan por el legislador cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en determinado sentido, encauzan el ámbito de esa actuación a fin de que, por un lado, el gobernado conozca cuál será la consecuencia jurídica de los actos que realice, y por otro, que el actuar de la respectiva autoridad se encuentre limitado y acotado, de tal manera que la posible afectación a la esfera jurídica de los gobernados no resulte caprichosa o arbitraria. Por tanto, tratándose de normas generales, la contravención a los precitados derechos no puede derivar de la distinta regulación de dos supuestos jurídicos esencialmente diferentes, sino en todo caso, de la ausente o deficiente regulación del supuesto normativo que es materia de impugnación.” (Décima Época. Registro: 2005552. Segunda Sala. Tesis: Aislada. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 3, febrero de 2014, Tomo II. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. XVI/2014 (10a.). Página: 1513).

Así, el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en **“saber a qué atenerse”** respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Por su parte, el **artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación**, dispone que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido; y II. Los contribuyentes presentarán promociones,

solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

En su último párrafo, dicho precepto establece que las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general, y que la autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

En torno a esa regulación, en la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se precisó que la implementación del buzón tributario tiene por objeto **“avanzar en la simplificación administrativa con base en una filosofía de servicio que evite el excesivo formalismo, pero que a su vez fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante el aprovechamiento de la tecnología”**, ya que ello permite disminuir los plazos y los costos de los trámites que realizan los contribuyentes y las notificaciones que se les practican. Al respecto, también se señaló:

“En los procedimientos operativos del Servicio de Administración Tributaria existe una gran cantidad de trámites que los contribuyentes realizan de forma presencial, lo que representa inversión de tiempo y dinero. Por ejemplo, el 26.2% de las operaciones relativas a presentación de declaraciones anuales, pagos, avisos y correcciones se realiza en papel o a través de ventanilla. Si bien este porcentaje es inferior al promedio de la OCDE, que es superior a 30%, de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2013*, se considera que se puede avanzar sustancialmente en este aspecto.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que de acuerdo con cuantificaciones del Servicio de Administración Tributaria, el proceso de notificación personal tiene un costo de 259 pesos por diligencia, con una eficiencia del 81%, y requiere de 5 a 30 días a partir de la generación del documento para concluir el proceso de notificación. Por ello, utilizar los medios electrónicos y digitales para los trámites permitirá disminuir, además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente existen, pues se realizarían de manera inmediata.

En ese contexto, se propone la creación de un sistema de comunicación electrónico denominado **buzón tributario**, sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales. En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio del contribuyente.”

Asimismo, en el dictamen legislativo de la Cámara revisora, se dijo lo siguiente:

“La Colegisladora, en concordancia con la propuesta del Ejecutivo Federal, plantea adecuado implementar un sistema de comunicación electrónico para cada contribuyente, ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, denominado **buzón tributario**, a través del cual la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución que emita, mediante documentos digitales y los contribuyentes podrán presentar todo tipo de promociones y trámites, y realizar consultas sobre su situación fiscal.

Para un uso adecuado del buzón tributario y la obtención del máximo de los provechos, la Coleisladora dispuso la modificación de la propuesta inicial, con el objeto de incorporar que los contribuyentes elijan el medio electrónico mediante el cual desean ser notificados cuando se les deposite en el buzón tributario un comunicado o requerimiento de la autoridad y, a efecto de corroborar la efectividad y autenticidad de este medio de comunicación, la Coleisladora agregó la obligación de la autoridad de enviar por única ocasión, mediante el mecanismo elegido por el contribuyente para ser notificado, un aviso de confirmación.”

A juicio de esta Segunda Sala, tal regulación emitida bajo las consideraciones legislativas aludidas, de ninguna manera propicia incertidumbre en los contribuyentes ni permite a la autoridad una actuación arbitraria o caprichosa, en la medida que sólo instaure un nuevo canal de comunicación entre unos y otra aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito.

Asimismo, lo señalado en el último párrafo del precepto analizado tampoco atenta contra los postulados del derecho fundamental que se aduce vulnerado, en tanto la obligación de consultar el buzón tributario dentro de determinado lapso una vez recibido el aviso electrónico correspondiente, y la medida dispuesta para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del medio elegido, tienen la finalidad de dotar de eficacia al nuevo mecanismo de comunicación autoridad-contribuyente, asegurando con ello que por primera vez –y de ahí en adelante– dicho sistema electrónico quede en funcionamiento.

Así, la norma reclamada deja en claro al contribuyente a qué atenerse, porque le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, la autoridad le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a los requerimientos que se le formulen y realizar consultas sobre su situación fiscal.

Al mismo tiempo, la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá ser utilizado para situaciones diversas de las que expresamente han sido establecidas por el legislador.

En tales términos, el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, al establecer al buzón tributario como sistema de comunicación electrónico entre la autoridad y los contribuyentes, no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica.

No pasa inadvertido para esta Segunda Sala que el motivo de inconformidad aducido por la quejosa, consiste esencialmente en que dicho precepto reclamado, al establecer el buzón tributario, prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas, sin que exista plena certeza de que el contribuyente se ha hecho sabedor de ellas, tomando en cuenta que no se tiene oportunidad de conocer cuándo la autoridad realizará algún requerimiento o notificará algún acto o resolución que puede incidir gravemente en la esfera jurídica de los contribuyentes, quienes tendrán que consultar internet constantemente, pudiendo ocurrir que el sistema falle o deje de

funcionar, o que la notificación se clasifique como “spam”, y por ello el contribuyente nunca advierta que le ha sido notificado un acto o resolución, de forma tal que no puede implementarse de manera obligatoria un mecanismo de comunicación electrónico para actos tan trascendentes que pueden deparar en un crédito fiscal ejecutable, teniendo en cuenta que la posibilidad de existencia de dichas fallas puede llegar a afectar el derecho de audiencia.

En torno a esas cuestiones, es importante reiterar que la vocación normativa del dispositivo impugnado consiste en instaurar un nuevo canal de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente, proveyendo a su eficaz funcionamiento inicial. En tal sentido, si la norma únicamente prevé la existencia jurídica de dicho medio, basta que el legislador estableciera claramente cuál será su objeto para estimar colmadas las exigencias del derecho a la seguridad jurídica.

Concretamente, es suficiente la precisión contenida en la ley de que el buzón tributario servirá para que la autoridad notifique actos o resoluciones administrativas al contribuyente, sin resultar indispensable que en ese mismo precepto se establezcan medidas tendentes a asegurar que efectivamente se ha hecho o se hará sabedor de los actos o resoluciones notificados por la autoridad a través de ese medio.

Por ello, el hecho de que el artículo 17-K no contenga lineamientos para garantizar un adecuado procedimiento de notificación de actos o resoluciones administrativas por medios electrónicos, no implica una falta de certeza jurídica para el contribuyente.

Lo anterior es así, porque esa no es su finalidad normativa, ya que ésta se contrae a la creación del medio de comunicación de que se trata y a delimitar *qué* se podrá enviar a través de él, y no a detallar *cómo* se hará el envío respectivo, de manera específica, *cómo* se harán las notificaciones, ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor.

En todo caso, para verificar esas otras cuestiones, debe atenderse fundamentalmente al texto del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, ubicado en el Capítulo II “De las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal”, del Título V “De los Procedimientos Administrativos”, del referido código, el cual establece:

**“Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:**

I. Personalmente o por correo certificado o **mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario**, cuando se trate de **citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos**.

La **notificación electrónica** de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita al destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

**Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.**

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.



Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

**En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.**

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su 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 y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”

Las razones legislativas que precedieron esa regulación, se observan en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, que en la parte conducente señala:

“Notificaciones

Se estima conveniente modificar el artículo 134 del citado ordenamiento legal, para **precisar que las notificaciones se realizarán mediante mensaje de datos a través del buzón tributario** que establece el artículo 17-K del presente proyecto, **regulando el momento en que surten efectos las notificaciones realizadas de manera electrónica.**

Igualmente se propone modificar el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la reforma a la fracción I del artículo 134 del mismo ordenamiento, estableciéndose que la notificación personal se realizará por citatorio cuando el notificador no encuentre al interesado o bien, de llevar a cabo el procedimiento previsto en el mismo, se propone establecer que procederá la notificación mediante el buzón tributario, en sintonía con las adecuaciones que se proponen a esa Soberanía.

En ese sentido, se propone reformar el segundo párrafo del artículo 137 en mención, para señalar que la regla de la notificación personal aplica de manera general y no sólo para los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución; criterio que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 189933: “NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”.

También se propone establecer que en los casos en que no sea posible llevar a cabo el requerimiento de pago y embargo de forma personal con el contribuyente o su representante legal, la notificación de dicha diligencia se realice mediante el buzón tributario. Lo anterior, a efecto de asegurar al contribuyente su derecho a conocer su situación procesal, y eliminar la posibilidad de que los contribuyentes se coloquen en el supuesto de no localización en el domicilio fiscal, desaparición del mismo u oposición a la diligencia.

Asimismo, la Cámara revisora expuso sus consideraciones en el dictamen correspondiente, en el cual señaló:

“Notificaciones

La Colegisladora estuvo de acuerdo con la propuesta del Ejecutivo Federal respecto a **precisar que son procedentes las notificaciones que se realicen a través del buzón tributario, estableciéndose los momentos en que éstas surtirán sus efectos legales**, así como que tratándose de notificaciones personales cuando no se encuentre al interesado, el citatorio podrá hacerse del conocimiento del contribuyente mediante el citado buzón tributario, y que las reglas para la notificación personal apliquen de manera general para todos los actos, y no sólo para los relativos al procedimiento administrativo de ejecución; no obstante, propuso en el artículo 134, fracción I, quinto párrafo **que previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso** mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K.

Asimismo, estableció que en los casos en que no sea posible llevar a cabo el requerimiento de pago y embargo de forma personal con el contribuyente o su representante legal, la notificación de dicha diligencia se llevará a cabo mediante el buzón tributario, evitándose con dicha medida que los contribuyentes se coloquen en el supuesto de no localización en el domicilio fiscal, desaparición del mismo u oposición a la diligencia.”

Lo anteriormente transcrito, permite corroborar que es una norma diversa al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, con sus propias motivaciones, la que se encarga de regular en particular lo relativo a las notificaciones mediante el buzón tributario y la que, en todo caso, debe cumplir con las exigencias constitucionales correspondientes.

Consecuentemente, dado que no es posible atribuir al artículo 17-K los vicios de inconstitucionalidad que señala la quejosa por falta de certeza en la notificación de los actos de autoridad o resoluciones administrativas, no puede resultar violatorio del derecho fundamental a la seguridad jurídica, máxime que tan solo crea el medio de comunicación electrónico a través del cual habrán de realizarse aquéllas conforme a su propia regulación.

[...]

**SEXTO. Contabilidad Electrónica.** A fin de dar respuesta a los argumentos expresados por la parte quejosa con el objeto de demostrar la inconstitucionalidad del artículo 28 del Código Fiscal

de la Federación, es preciso tener en cuenta que dicho numeral, es del tenor siguiente: “(se transcribe)

(...)

La parte quejosa aduce que los artículos 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9., y 2.8.1.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, así como los artículos 33, 34 y 34 del reglamento de dicho código, vulneran su derecho fundamental a la **protección de datos personales** tutelado por los artículos 6 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los numerales 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 11, apartado 2, de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en la medida en que las disposiciones reclamadas le obligan a ingresar de forma mensual información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, sin que para ello exista algún ordenamiento legal o administrativo *–diferente a las disposiciones que establezcan deberes de los servidores públicos de probidad y conducta–* que pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas.

Lo cual resulta **inoperante**.

Así es, de sus planteamientos es posible advertir que la parte disconforme en realidad reclama una posible omisión legislativa de las disposiciones impugnadas, al sostener que no existe **“...algún ordenamiento legal o administrativo –diferente a las disposiciones que establezcan deberes de los servidores públicos de probidad y conducta– que pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas”**; aspecto que no puede ser materia de estudio en el juicio de amparo.

En efecto, cuando en la demanda de amparo se impugna la omisión de una legislatura, ya sea local o federal, de expedir o establecer determinada codificación, ordenamiento **o cualquier disposición de observancia general**, existe imposibilidad jurídica para analizar tales cuestionamientos porque conforme al principio de relatividad que rige en el juicio de garantías, establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional, y 76 de la Ley de Amparo, la sentencia que al respecto se dicte será siempre tal que se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general sobre la ley o acto que la motive.

Tal principio impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio a la parte quejosa, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, esto es, a legislar, porque sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley o disposición que, por definición, constituye una regla de carácter general, abstracta e impersonal, la que vincularía no sólo al afectado

y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma o disposición creada, apartándose del citado principio de relatividad, razón por la que los argumentos sujetos a estudio deben declararse inoperantes.

Lo anterior es así, ya que cuando una norma general se tilda de inconstitucional porque en opinión de la parte quejosa existe alguna omisión en su referente normativo, tal planteamiento no puede ser motivo de examen en el juicio de amparo, toda vez que tanto el artículo 103, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como el artículo 1, fracción I, de la Ley de Amparo, establecen la posibilidad de promover juicio de amparo contra leyes o actos de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

En el aspecto de actos de autoridad la doctrina y la jurisprudencia son prolijas al establecer que el concepto de acto autoritario se debe entender de modo positivo y también de manera negativa. El primero se caracteriza porque es el despliegue de una conducta de la autoridad, un hacer, en relación con el gobernado; el segundo, por el contrario, es una conducta pasiva, un no hacer, que se proyecta hacia el gobernado como una abstención o una omisión en que incurre la autoridad.

En cambio, la doctrina y la jurisprudencia han conceptualizado ley o norma jurídica como aquella regla de conducta general, de observancia obligatoria, impersonal y coercible. Esto es, se trata siempre de un acto positivo. Es un acto de la autoridad legislativa que contiene un preciso y determinado referente normativo, por eso las normas jurídicas sólo pueden ser de permisión, de obligación, o de prohibición, o sea, que las leyes permiten, obligan o prohíben.

En tal contexto, resulta que el planteamiento de que una norma jurídica es inconstitucional porque en opinión del gobernado es **omisa** en prever un *determinado procedimiento que detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar el resguardo de cierto tipo de información*, en rigor no se trata de un planteamiento de inconstitucionalidad de ley; en primer lugar, porque no se tiene un referente normativo que pueda confrontarse con el orden constitucional, se tiene lo que, según la parte quejosa, debió decir la norma, pero esa proposición, por más lógica o razonable que parezca, en realidad no es parte de la norma. En segundo lugar, lo que verdaderamente está proponiendo un planteamiento así hecho es que existe una laguna en la ley, tema que no corresponde al rubro de inconstitucionalidad de las leyes, sino al de legalidad, porque será la autoridad aplicadora la que debe decidir el modo de colmar esa laguna legislativa.

No pasa inadvertido para esta Segunda Sala lo dispuesto por el artículo 103, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia que se suscite por normas generales, actos u **omisiones de la autoridad** que violen los derechos humanos<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> “103.- Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite I. Por normas generales, actos u **omisiones** de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte”.

Sin embargo, la citada disposición constitucional no tiene el alcance de que puedan reclamarse en el juicio de amparo omisiones legislativas, dado que opera la limitante prevista en el artículo 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución General, en el sentido que **las sentencias dictadas en el juicio de amparo no pueden tener efectos generales**, siendo que de estimar procedente el juicio constitucional contra omisiones legislativas, se inobservaría dicho precepto, dado que la sentencia que llegara a dictarse en un caso concreto obligaría a la autoridad a emitir una norma general.

Sirven de apoyo a lo anterior, los siguientes criterios, cuyo contenido y datos de identificación se transcriben a continuación:

**“LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUEL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL.** Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado.”<sup>4</sup>

**“OMISIÓN LEGISLATIVA. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN II, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** El precepto constitucional citado, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, dispone que las sentencias pronunciadas en el juicio de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, de donde deriva que respecto de dichas sentencias aún prevalece el principio de relatividad, dado que no pueden tener efectos generales. En congruencia con lo anterior, en términos del artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución Federal, es improcedente el juicio de amparo contra una omisión legislativa, pues de concederse la protección constitucional al quejoso, el efecto sería obligar a la autoridad legislativa a reparar la omisión, dando efectos generales a la ejecutoria, lo cual implicaría la creación de una ley, que

---

<sup>4</sup> Tesis: P. CLXVIII/97, consultable en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Diciembre de 1997, Página: 180, Novena Época. Registro 197222.

constituye una prescripción general, abstracta y permanente, que vincularía no sólo al promovente del amparo y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada. No es obstáculo a lo anterior, la circunstancia de que el artículo 107, fracción II, párrafos segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establezca la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de una norma con efectos generales, toda vez que esa declaración debe emitirse en un procedimiento específico por parte de este Alto Tribunal, sin que sea posible adoptar una decisión de tal naturaleza en un caso concreto; máxime que el procedimiento para la declaratoria general de una norma se refiere a normas existentes y no a omisiones legislativas. Por otra parte, tampoco es obstáculo que el artículo 103, fracción I, constitucional, establezca que los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia suscitada por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos, ya que dicho precepto no contempla la posibilidad de que puedan reclamarse omisiones legislativas, dado que opera la limitante prevista en el referido artículo 107, fracción II, párrafo primero, en el sentido de que las sentencias dictadas en el juicio de amparo no pueden tener efectos generales.”

Por tanto, tal y como se señaló en párrafos precedentes, si la parte quejosa afirma que las normas reclamadas son violatorias del derecho de protección de datos personales, porque no se prevé *“algún ordenamiento legal o administrativo –diferente a las disposiciones que establezcan deberes de los servidores públicos de probidad y conducta- que pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas”*; resulta claro que tal planteamiento no es apto para demostrar el extremo que pretende porque no confronta el texto normativo con el constitucional.

Consecuentemente, deben declararse **inoperantes** los argumentos con los que se pretende demostrar la inconstitucionalidad de las normas generales impugnadas, por una posible omisión legislativa.

Además, resulta inoperante el argumento de la quejosa relativo al vicio de inconstitucionalidad que se atribuye a las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9., y 2.8.1.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, bajo la misma idea de que tampoco establecen un mecanismo que *pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas*; toda vez que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, no se encuentra facultado para regular dicho aspecto, puesto que ello se encuentra reservado a una ley expedida por el Congreso de la Unión, y no a una miscelánea fiscal expedida por una autoridad administrativa.

Tal afirmación tiene su sustento en los artículos 16, segundo párrafo, y 73, fracción XXIX-O, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en la parte conducente, a la letra dicen:

**“Artículo 16. (...)**

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, **en los términos que fije la ley**, la cual establecerá los supuestos de excepción a los

principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.”

“**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

(...)

**XXIX-O.-** Para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.”

El segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de junio de dos mil nueve, tutela un derecho relacionado con la **protección de datos personales**, al acceso, rectificación y cancelación de tales datos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, precisando que ésta establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud pública o para proteger los derechos de terceros.

De donde se advierte, que el Poder Reformador reservó en una ley expedida por el Congreso de la Unión, para regular lo relativo al derecho de protección de datos personales, la cual también establecerá los supuestos de excepción de tal derecho, por las razones que la propia Constitución prevé.

Por su parte, el artículo 73, fracción XXIX-O, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Congreso de la Unión, para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.

De donde se colige, que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión, para legislar en materia de protección de datos personales.

El Congreso de la Unión, en uso de tal atribución constitucional expidió la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de junio de dos mil dos (vigente en la época), la cual tiene por objeto proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal, así como garantizar la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados.

Cabe destacar que las quejas no reclamaron la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, sino las referidas disposiciones de carácter administrativas, bajo el argumento de que son violatorias del derecho de protección de datos personales, porque no establecen un mecanismo que *pormenorice o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas*; argumento que resulta inoperante, toda vez que, como se mencionó anteriormente, la regulación del derecho de protección de datos personales es materia exclusiva de una ley expedida por el Congreso de la

Unión y no de una miscelánea fiscal expedida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria; por tanto, es inoperante el vicio de inconstitucionalidad que se atribuye a la citada regla fiscal.

Similares consideraciones sostuvo esta Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 152/2012, bajo la Ponencia del Ministro Aguilar Morales, en sesión de seis de marzo de dos mil trece.

La parte disconforme endereza una serie de planteamientos en los que sostiene la inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, por considerar que vulneran el **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal- (derecho de autodeterminación informativa) debido a que las disposiciones reclamadas le obligan a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente e indefinida, información financiera y económica que es confidencial o privada ( y que no refleja propiamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), sin que medie su consentimiento ni mandamiento escrito por parte de autoridad; además de que con ello no se respeta al derecho de autodeterminación.

Lo cual resulta **infundado**.

Así es, en primer término, cabe recordar –según quedó precisado en párrafos que antecedente- que ni la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos ni la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, generan -per se- un acto de fiscalización permanente y tampoco un acto de molestia que tenga por objeto restringir de manera provisional o preventiva un derecho del gobernado. Lo anterior, ya que dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; con lo cual, queda desvirtuado el argumento relativo a la necesidad de que la autoridad emita un mandamiento escrito previo a la cumplimiento de la obligación impuesta.

Ahora bien, en una aproximación al tema que nos ocupa, es importante señalar que este Alto Tribunal ha sostenido que la idea de la privacidad puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia y al correspondiente derecho de que los demás no las invadan sin su consentimiento<sup>5</sup>.

Por su parte, también se ha dicho que el derecho a la vida privada, al igual que otros derechos fundamentales, no es absoluto, sino que puede restringirse en la medida en que las injerencias en este no sean abusivas o arbitrarias; y que lo que busca la Constitución Política de los

---

<sup>5</sup>Tesis 1ª. CCXIV/2009, de rubro: “**DERECHO A LA VIDA PRIVADA. SU CONTENIDO GENERAL Y LA IMPORTANCIA DE NO DESCONTEXTUALIZAR LAS REFERENCIAS A LA MISMA**”, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, página 277, de la Novena Época. Registro 165823.



Estados Unidos Mexicanos y las convenciones internacionales, es impedir que terceros difundan información de la vida privada ajena, sin consentimiento del titular<sup>6</sup>.

En el caso en particular, la parte disconforme denuncia la violación al **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal-, debido a que, a su decir, las disposiciones reclamadas le obligan a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente e indefinida, información financiera y económica que es confidencial o privada y que, incluso, ni siquiera refleja propiamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo cual es a todas luces incorrecto, pues basta con imponerse del contenido de los artículos impugnados para advertir que la información contable que le obligan al contribuyente a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios electrónicos, se relaciona con: **catálogo de cuentas; balanzas de comprobación**, que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento); y **pólizas de periodo y sus auxiliares y folios fiscales**. Información que, dicho sea de paso, sí está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, no así con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas.

A fin de evidenciar lo anterior, resulta importante transcribir las disposiciones impugnadas.

**“2.8.1.4.** Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y V y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV, y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR, que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica “Mis cuentas”, deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan lo siguiente:

**I.** Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24, apartado A; a este se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el apartado B, del mismo anexo.

Los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

El catálogo de cuentas será el archivo que se tomará como base para asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, por lo que los contribuyentes deberán cerciorarse de que el número de cuenta asignado, corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un periodo determinado.

Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital;

---

<sup>6</sup> Tesis 1ª. XLIX/2014 (10ª) consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, página 641, de la Décima Época, con número de registro 2005525, de rubro: **“DERECHO A LA VIDA PRIVADA. ALCANCE DE SU PROTECCIÓN POR EL ESTADO”**.

los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

El catálogo de cuentas de los contribuyentes, para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor, en cuyo caso deberá asociarse a nivel de subcuenta de primer nivel del código agrupador publicado en el Anexo 24, Apartado B.

Las entidades financieras previstas en el artículo 15-C del CFF, así como la sociedad controladora y las entidades que sean consideradas integrantes de un grupo financiero en los términos del artículo 12 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y las sociedades a que se refiere el artículo 88 de la Ley de Instituciones de Crédito, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general en materia de contabilidad emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, utilizarán el valor único para uso exclusivo de las entidades financieras antes referidas del código agrupador contenido en el apartado B del Anexo 24 y el catálogo de cuentas que estén obligadas a utilizar de conformidad con las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

**II.** Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24, apartado C.

La balanza de comprobación deberá reflejar los saldos de las cuentas que permitan identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditablemente pagados; las cuentas de ingresos deberán distinguir las distintas tasas, cuotas y las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF.

En el caso de la balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren.

La balanza de comprobación para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor.

**III.** Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

En cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate, de conformidad con el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse la clave en el RFC de este, conforme al Anexo 24, apartado D.

Cuando no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá, a través de un reporte auxiliar relacionar todos los folios fiscales, la clave en el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza, conforme al Anexo 24, apartado E.

Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad, conforme al Anexo 24, apartado F.

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas

de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad "United States Generally Accepted Accounting Principles" (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.

**2.8.1.5.** Para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV y artículo 100, fracción II ambos de la Ley del ISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica "Mis cuentas", deberán enviar a través del Buzón Tributario, conforme a la periodicidad y los plazos que se indican, lo siguiente:

**I.** El catálogo de cuentas como se establece en la regla 2.8.1.4., fracción I, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación en los plazos establecidos en la fracción II de esta regla. En caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó la modificación.

**II.** Los archivos relativos a la regla 2.8.1.4., fracción II conforme a los siguientes plazos:

**a)** Las personas morales, excepto aquellas a que se encuentren en el supuesto previsto en el inciso c) de esta fracción, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 3 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

**b)** Las personas físicas, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información contable a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

**c)** Tratándose de contribuyentes emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en las bolsas de valores ubicadas en los mercados reconocidos, a que se refiere el artículo 16-C, fracción II del CFF y 104, fracción II de la Ley de Mercado de Valores, así como sus subsidiarias, enviarán la información en archivos mensuales por cada trimestre, a más tardar en la fecha señalada en el cuadro anexo:

| Meses                           | Plazo           |
|---------------------------------|-----------------|
| Enero, Febrero y Marzo          | 3 de mayo.      |
| Abril, Mayo y Junio             | 3 de agosto.    |
| Julio, Agosto y Septiembre.     | 3 de noviembre. |
| Octubre, Noviembre y Diciembre. | 3 de marzo.     |

**d)** Tratándose de personas morales y físicas dedicadas a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral por virtud de lo que establece una Resolución de Facilidades Administrativas, podrán enviar su información contable de forma semestral, a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.

**e)** Tratándose de personas morales el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se enviará a más tardar el día 20 de abril del

año siguiente al ejercicio que corresponda; en el caso de las personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda.

Cuando como consecuencia de la validación por parte de la autoridad esta determine que los archivos contienen errores informáticos, se enviará nuevamente el archivo conforme a lo siguiente:

**I.** Los archivos podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario hasta que estos sean aceptados, a más tardar el último día del vencimiento de la obligación que corresponda.

**II.** Los archivos que hubieran sido enviados y rechazados por alguna causa informática, dentro de los dos últimos días previos al vencimiento de la obligación que le corresponda, podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique a través del buzón tributario, la no aceptación para que una vez aceptados se consideren presentados en tiempo.

Los contribuyentes que modifiquen posteriormente la información de los archivos ya enviados para subsanar errores u omisiones, efectuarán la sustitución de éstos, a través del envío de los nuevos archivos, dentro de los 5 días hábiles posteriores a aquel en que tenga lugar la modificación de la información por parte del contribuyente.

Cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet, podrán acudir a las ALSC donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde las salas de Internet.

**2.8.1.9.** Para los efectos del artículo 30-A del CFF, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica "Mis cuentas", cuando les sea requerida la información contable sobre sus pólizas dentro del ejercicio de facultades de comprobación a que se refieren los artículos 22, noveno párrafo y 42, fracciones II, III, IV o IX del CFF, o cuando esta se solicite como requisito en la presentación de solicitudes de devolución o compensación, a que se refieren los artículos 22 ó 23 del CFF respectivamente, o se requiera en términos del artículo 22, sexto párrafo del CFF, el contribuyente estará obligado a entregar a la autoridad fiscal el archivo electrónico conforme a lo establecido en la regla 2.8.1.4., fracción III, así como el acuse o acuses de recepción correspondientes a la entrega de la información establecida en las fracciones I y II de la misma regla, según corresponda, referentes al mismo periodo.

Cuando se compensen saldos a favor de periodos anteriores, además del archivo de las pólizas del periodo que se compensa, se entregará por única vez, el que corresponda al periodo en que se haya originado el saldo a favor a compensar, siempre que se trate de compensaciones de saldos a favor generados a partir de enero de 2015 o a meses subsecuentes y hasta que se termine de compensar el saldo remanente correspondiente a dicho periodo o éste se solicite en devolución.

Cuando los contribuyentes no cuenten con el acuse o acuses de aceptación de información de la regla 2.8.1.4., fracciones I y II, deberán entregarla por medio del Buzón Tributario [...]."

No obstante, cabe precisar que el derecho de la disconforme a decidir qué información proporciona tampoco es absoluto, al estar limitado -en el caso que nos ocupa- al cumplimiento de disposiciones de orden público.

Así es, dada las particularidades del sistema de contabilidad electrónico, las obligaciones que derivan del artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación y su finalidad (consistente, en comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público), se estima que ese derecho -como se dijo- está sujeto a que la información sea útil para las autoridades fiscales, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De no considerarlo así, se llegaría al absurdo de pensar que la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones estaría supeditado a la voluntad del contribuyente, lo cual no es jurídicamente válido, por mandato del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Además, contrario a lo aseverado por la disconforme, este Alto Tribunal ha establecido que la autodeterminación (de contribuciones) establecida en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal; de ahí que, al amparo de dicha figura no es jurídicamente posible considerar que -bajo la implementación de un nuevo modelo para el cumplimiento y revisión de las obligaciones fiscales- el contribuyente pueda negarse a proporcionar la información para tales fines, al amparo del **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal-; ello debido a que, como se dijo, el cumplimiento de las obligaciones fiscales no está a la voluntad del contribuyente.

Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 11/2012 (9a.)<sup>7</sup>, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Segunda Sala comparte, cuyo contenido es el siguiente:

**“OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.** El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.”

Todo lo anterior, permite a esta Segunda Sala declarar la constitucionalidad de los artículos impugnados, debido a que el ejercicio del derecho a la privacidad, encuentra su límite en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

[...]

**SÉPTIMO. Revisión electrónica.** Para dar respuesta a los argumentos formulados por la quejosa enderezados a demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 42, fracción IX, 53-B del

---

<sup>7</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, página 478, de la Décima Época. Registro 160032.

Código Fiscal Federal, este último vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince; 61 y 62 de su reglamento, es menester tener en cuenta su texto que a la letra se lee:

**Código Fiscal de la Federación.**

**“Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales 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.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

**“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 que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

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 la preliquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, 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 cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.

Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la

fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

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.”

#### **Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**

“**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 el tercero aporte información o documentación que requiera darse a conocer al contribuyente, la Autoridad Fiscal lo notificará a través del buzón tributario, dentro del plazo de cuatro días contado a partir de aquél en que el tercero aportó dicha información o documentación; el contribuyente contará con un plazo de cuatro días contado a partir de aquél en que surta efectos la notificación para que manifieste lo que a su derecho convenga.

“**Artículo 62.-** 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.”

A consideración de la parte quejosa, las normas generales antes transcritas son violatorias de los derechos fundamentales de igualdad, legalidad y seguridad jurídica, así como del principio de presunción de inocencia, consagrados en los artículos 1, 14, 16 y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por razón de orden, los argumentos relativos se analizarán en diverso orden al propuesto en su demanda de amparo.

#### **Legalidad y seguridad jurídica.**

La inconstitucionalidad alegada descansa sobre la premisa consistente en que, de conformidad con lo previsto en los artículos 42, fracción IX, 53-B del Código Fiscal de la Federación, 61 y 62 de su reglamento, *la revisión electrónica se implementó con la finalidad de fiscalizar de manera permanente la contabilidad de los contribuyentes y determinar créditos fiscales a su cargo sin antes darles la oportunidad de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad hacendaria.* Al efecto, la quejosa sostiene, fundamentalmente, lo siguiente:

✦ A diferencia de los procedimientos ordinarios previstos en el Código Fiscal Federal –*visita domiciliaria y revisión de gabinete, entre otros*–, el procedimiento de revisión electrónica inicia con la emisión de una “preliquidación” en la que se dan a conocer hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales, sin que previamente se haga del conocimiento del contribuyente el inicio de las facultades de comprobación mediante escrito emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado, en el que se precisen las contribuciones y periodos objeto de la revisión, con lo cual se permite la intromisión permanente de la autoridad en sus bienes y posesiones, en franca contravención a lo previsto en el artículo 16 constitucional.

Es así, ya que la preliquidación se traduce en la determinación de contribuciones omitidas, lo que de suyo implica que, previo a su emisión, la autoridad hacendaria desplegó su facultad comprobatoria con base en el análisis de la información y documentación que obra en su poder como lo es, precisamente, la contabilidad electrónica.

La referida omisión provoca incertidumbre en el contribuyente, en tanto desconoce el momento en que la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación, generando a su vez que no exista un plazo cierto y determinado para que las concluya, máxime que se prevén distintos plazos para la conclusión del procedimiento atendido a la actualización de diversos supuestos.

Sin que obste el hecho de que las resoluciones dictadas en el procedimiento respectivo deban notificarse a través del buzón tributario, dado que ello de ninguna manera **“sustituye”** el deber constitucional de **“notificar por escrito”** al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación mediante mandamiento emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

➤ La intromisión permanente de la autoridad en la información contable de los contribuyentes implica una transgresión al derecho de inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional. Es así, ya que los avances tecnológicos permiten extender el concepto de domicilio a los archivos electrónicos que contienen **“información confidencial y valiosa de la vida privada”** de los gobernados como lo es su contabilidad. Al efecto, cita la tesis 1ª. CXVI/2012 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia que se lee bajo el rubro: **“DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL”**.

Por tanto, para que la autoridad fiscal esté en posibilidad de revisar la información financiera o patrimonial de los contribuyentes que tienen resguardada en medios electrónicos, es necesario que se cumplan con las formalidades previstas para garantizar la inviolabilidad del domicilio, lo que en el caso no acontece, en tanto se le obliga a enviar su información contable a la autoridad hacendaria para que, con base en ella, revise su situación fiscal a través de la revisión electrónica.

Los anteriores motivos de agravio, **son infundados**.

Para establecer las razones de ello, es menester tener presente que el derecho fundamental de seguridad jurídica que se consagra en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que todo acto de molestia -entendido como aquel que restringe provisional o precautoriamente un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos-, debe constar en mandamiento escrito emitido por autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, en tanto que el derecho a la inviolabilidad del domicilio, protege el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas, restringiéndose la intromisión de la autoridad a determinados supuestos y bajo ciertos requisitos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en el ámbito tributario, el **acto de fiscalización** es aquel a través del cual, la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de **comprobación** para **determinar** si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas, lo que, por regla general, implica un **análisis previo de la información y documentación que tiene en su poder**, habida cuenta que los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, le permiten verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante el cruce de la información que los propios contribuyentes ingresan a esos sistemas, como lo es, por ejemplo, la relativa a las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales.



Esto es, la revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, por sí, no implica el ejercicio de sus facultades de comprobación, sino sólo cuando se requiere al contribuyente para que exhiba los datos, informes y documentos que estime necesarios para constatar tal circunstancia, pues será a partir de este momento en que inicia el procedimiento de fiscalización para determinar si ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas.

En consecuencia, debe estimarse que el ejercicio de la facultad que se le confiere a la autoridad hacendaria para verificar el acatamiento de las disposiciones fiscales *con base en el análisis de la información y documentación que obra en su poder* e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, **se traduce en un acto preparatorio del proceso de fiscalización**, y como tal, **no restringe ni provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio**.

Lo anterior se corrobora al tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias están facultadas para practicar visitas domiciliarias, revisiones de escritorio y revisiones electrónicas, así como para requerir información a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, a fin de *comprobar* el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y *determinar*, en su caso, las contribuciones omitidas o los créditos fiscales respectivos. Al efecto se establece que las autoridades podrán ejercer las precitadas facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, **“entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”**.

En la inteligencia de que en los artículos 41- A, 41-B y 42-A del Código Fiscal de la Federación, expresamente se prevé que *no se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación*, cuando lleven a cabo investigaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, ni cuando soliciten a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos informes, datos o documentos adicionales que estimen necesarios para “aclarar” la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación o para planear y programar actos de fiscalización.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> “**Artículo 41-A.** Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

Lo así previsto por el legislador, tiene como objetivo principal conformar una base de datos que permita instrumentar procesos de fiscalización más ágiles y eficientes, así como *evitar molestias a los contribuyentes cumplidos, impidiendo que la verificación y el requerimiento de información para tales efectos, produzcan las consecuencias propias del ejercicio de las facultades de comprobación*, como lo es la imposición de sanciones y la suspensión del plazo de la caducidad de esas facultades, dado que ello implica su extensión hasta por cinco años más, según se desprende de la exposición de motivos del decreto por el que se reformaron diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete.<sup>9</sup>

Luego, es claro que la intención que prevalece en el legislador, es integrar una base de datos que, además de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permita a la autoridad contar con la información necesaria para ejercer sus facultades de recaudación, supervisión y fiscalización de manera ágil y eficaz.

Lo anterior es acorde con el nuevo concepto de “relación cooperativa” –Enhanced Relationship- a que alude la quejosa en su demanda de amparo, cuyo propósito es fomentar una relación de cooperación y confianza entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes, a efecto de garantizar que se paguen las contribuciones debidas de manera oportuna.

De acuerdo con el documento intitulado **“La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”** elaborado por el Foro de Administración Tributaria (FAT), creado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para

---

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.

**Artículo 41-B.-** Las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

**Artículo 42-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

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.”

<sup>9</sup> “Con la finalidad de conformar una base de datos que permita mejorar la planeación de la fiscalización -orientándola con más precisión a los evasores fiscales y reduciendo con ello las molestias a los contribuyentes cumplidos- se propone facultar a la autoridad para solicitar información a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, sin que ello implique el inicio de facultades de comprobación. A través de ello, se estarían evitando las consecuencias que conlleva precisamente el inicio de facultades de comprobación, como lo son la imposición de multas y la suspensión de la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, entre otras.”

la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE),<sup>10</sup> el concepto surge a virtud de un estudio previo sobre el papel de los intermediarios fiscales, en el que se alentó a las administraciones tributarias a establecer **“relaciones de mayor cooperación con los grandes contribuyentes, basadas en la confianza y la cooperación”**.

En el precitado documento se menciona que gracias a la implementación de la *relación cooperativa*, las administraciones tributarias de diversos países han logrado reducir sus costos de operación e incrementar su recaudación, debido a que permite resolver diferendos derivados de la interpretación de la ley, sin necesidad de recurrir a los tribunales, así como orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales. Lo que es posible, en razón de que la *relación cooperativa* se sustenta en las siguientes bases esenciales: **a)** el entendimiento basado en el conocimiento de la realidad empresarial; **b)** la imparcialidad; **c)** la proporcionalidad; **d)** la apertura mediante la comunicación de información y la reactividad de las administraciones tributarias; y **e)** la transparencia de los contribuyentes en su trato con las administraciones tributarias.

Lo anterior, en términos generales, se traduce en que los contribuyentes proporcionen a la administración tributaria toda la información relacionada con sus obligaciones fiscales, incluso la que no es de ineludible cumplimiento, de modo tal que la administración tributaria esté en aptitud de analizar y comprender sus operaciones comerciales y los riesgos fiscales inherentes para orientarlos, oportunamente, sobre los términos en que han de cumplir sus obligaciones tributarias, proporcionándoles toda la información relativa.

Al respecto, se precisa que la importancia de este nuevo modelo en el contexto actual estriba en que **“la voluntad explícita del contribuyente de cumplir con las obligaciones de comunicación de información y transparencia, más allá de sus obligaciones legales, aporta una base objetiva y racional para un trato diferente”**, ya que **“la administración tributaria puede tener confianza justificada en las declaraciones recibidas de los contribuyentes que cumplen los requisitos y en los riesgos fiscales importantes y las incertidumbres serán puntualmente comunicadas”**.

En la inteligencia de que la *relación cooperativa* no implica que la administración tributaria y los contribuyentes deben estar de acuerdo en todo momento; el objetivo es evitar, en la medida de lo posible, los diferendos que den lugar al trámite de juicios contenciosos y procurar una mayor recaudación.

Por último, importa destacar que en el documento que se analiza, se menciona que aun cuando la *relación cooperativa* inició con la finalidad de establecer relaciones de confianza con los

---

<sup>10</sup> Consultable en la página oficial de la OCDE, a través de la dirección electrónica: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia\\_9789264207547-es#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page1).

grandes contribuyentes -debido a la complejidad de sus operaciones comerciales-, válidamente puede aplicarse a otras categorías de contribuyentes.

El Estado Mexicano, como miembro integrante de la OCDE, ha implementado diversas medidas orientadas a lograr una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda pública atendiendo a las principales bases que sustentan la relación cooperativa: transparencia en la información, comunicación y confianza.

Es así, ya que de acuerdo a la normativa vigente, la autoridad hacendaria debe proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes y establecer “Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente”, para que por conducto de un síndico que los represente, los contribuyentes pueda solicitar opinión y recomendaciones a la autoridad fiscal sobre el cumplimiento de sus obligaciones, en términos de lo previsto en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, gran parte de la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, solidarios responsables y terceros relacionados con ellos -tal es el caso de las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales, entre otros-, se debe enviar a través de medios electrónicos para ingresarse en mecanismos electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos -como lo es el registro federal de contribuyentes así como los sistemas de contabilidad electrónica y de expedición de comprobantes fiscales-; lo que además de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, **permite que la autoridad verifique su acatamiento con oportunidad y, en caso de advertir alguna irregularidad, centre sus facultades de comprobación en rubros o conceptos específicos, cuando el contribuyente no opte por corregir su situación fiscal**, con lo cual se agilizan los procesos de recaudación y fiscalización, y se reducen sus costos de operación.

En efecto, atendiendo a las razones del legislador, la revisión electrónica se implementó con el propósito de agilizar el proceso de fiscalización mediante el empleo de los mecanismos antes apuntados, de modo tal que el ejercicio de *las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria puedan centrarse en rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones y que el contribuyente pueda corregir su situación fiscal sin necesidad de esperar a que culmine el procedimiento respectivo*. Al efecto, se autorizó a la autoridad para *revisar la información que tiene en su poder* y, en caso de advertir alguna irregularidad, *emitir una resolución provisional* a través de la cual se darán a conocer al contribuyente los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas (preliquidación), para que:

- **De aceptar** las irregularidades advertidas y, en su caso, la preliquidación respectiva, **corrija su situación fiscal**, caso en el cual, se le aplicará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas; o
- **De no estar de acuerdo** con lo asentado en la resolución provisional, manifieste ante la propia autoridad hacendaria lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas que

estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos y/o el monto de la preliquidación de las contribuciones omitidas.

Cabe apuntar que una vez notificada la resolución provisional y hasta antes de que se le notifique la resolución definitiva, el contribuyente puede solicitar ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la adopción de un *acuerdo conclusivo* sobre los hechos u omisiones que no acepte, a efecto de que se resuelva lo conducente en forma consensuada con la autoridad fiscalizadora. De ser así, el contribuyente tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas y la autoridad fiscalizadora deberá tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para emitir la resolución que corresponda en el procedimiento respectivo. En la inteligencia de que el acuerdo conclusivo es inimpugnable, excepto cuando se trate de hechos falsos.<sup>11</sup>

De lo expuesto se colige que **tratándose de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder**, habida cuenta 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 esas obligaciones y, en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas a efecto de que el contribuyente esté en posibilidad de corregir su situación fiscal.

Luego, si los actos de molestia -objeto de tutela por el derecho de seguridad jurídica que se consagra en el primer párrafo del artículo 16 constitucional-, son aquellos que restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, es claro

---

<sup>11</sup> **“Artículo 69-C.** Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

**Artículo 69-E.** (...) Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

**Artículo 69-H.** En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.”

que **la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación que tiene en su poder no debe estimarse como un acto de molestia**, dado que la actividad que despliega para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí, no restringe ni provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes, antes bien, permite revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de sus facultades de comprobación, particularmente, la suspensión del plazo de caducidad de esas facultades, el cual, cabe apuntar, inicia una vez remitida la información contable, a través de medios electrónicos.

En efecto, en tanto el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación del contribuyente de llevar su contabilidad en medios electrónicos y de ingresar mensualmente esa información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, del diverso artículo 67, fracción II, del aludido código tributario, deriva que uno de los supuestos para que inicie el plazo de caducidad de las facultades de la autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, es el relativo a la fecha en que se presentó o debió presentarse ante aquéllas la información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por ende, de la interpretación armónica de las referidas porciones normativas, se concluye que el cómputo del plazo para que opere la caducidad de las facultades de comprobación, tratándose de la contabilidad electrónica inicia, respecto de cada envío, en la fecha en que el sujeto obligado haya presentado, vía electrónica, ante las autoridades correspondientes, la información considerada como relevante en relación con su situación fiscal, en virtud de que es a partir de ese momento cuando la autoridad puede llevar a cabo el análisis de la información y, de presentarse el caso, establecer la posible irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del gobernado.

Es corolario de lo antes expuesto, que la facultad conferida 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 es violatoria del derecho de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación están en aptitud de 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.

Además, los numerales impugnados de modo alguno provocan incertidumbre en el contribuyente en cuanto al momento en que inician y concluyen las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y lo que será objeto de la revisión electrónica, como lo sostiene la recurrente.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia ha determinado que las garantías de legalidad y seguridad jurídica, en su expresión genérica, se respetan por el legislador cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en un determinado sentido, encauzan el ámbito de esa actuación a fin de que, por un lado, el gobernado conozca las consecuencias jurídicas de los actos que realice, y por otro, que el actuar de la autoridad se encuentre limitado y acotado, de tal manera que la posible afectación a la esfera jurídica de los gobernados, no resulte de un actuar caprichoso o arbitrario de la autoridad.

En tal sentido, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo previsto en los artículos 42 y 53-B del Código Fiscal de la Federación, tratándose de la revisión electrónica, las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria -entendidas como aquellas enderezadas a determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales-, inician con la notificación de la resolución provisional y concluyen con la notificación de la resolución definitiva, habida cuenta que en la provisional se le dan a conocer los hechos u omisiones que presumiblemente entrañan el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas, lo que de suyo implica la precisión de los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión.

Sin que obste lo que aduce la quejosa en el sentido de que no existe un plazo cierto y determinado para que concluya la revisión electrónica, en virtud de que el dictado de la resolución definitiva está sujeto a los diversos supuestos que pueden verificarse durante el desarrollo del procedimiento.

En efecto, conforme a lo previsto en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, la revisión electrónica se llevará a cabo conforme al siguiente procedimiento:

- Cuando del análisis de la información y documentación que obra en su poder, la autoridad advierte hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales del sujeto revisado, se le hará de su conocimiento a través de una resolución provisional en la que se hará constar la preliquidación de las contribuciones omitidas, en su caso, y se le requerirá para que dentro de los **quince días** siguientes al en que se le notifique la precitada resolución:
  - Manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas que estime conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas o acredite el pago respectivo; o
  - De aceptar la preliquidación, regularice su situación fiscal mediante el pago de las contribuciones omitidas y accesorios, caso en el cual, pagará una multa equivalente al 20% de esas contribuciones.

- Si el contribuyente ofrece pruebas y de ellas no se advierten nuevos hechos u omisiones, la autoridad deberá **dictar la resolución definitiva correspondiente dentro del plazo de cuarenta días** contados a partir de su desahogo.

En cambio, cuando de las pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad advierta elementos adicionales que deben ser revisados, podrá:

- Requerir por segunda ocasión al contribuyente dentro de los **diez días** siguientes al en que recibió las pruebas, quien deberá desahogar el requerimiento dentro **un plazo igual**; o
- Solicitar información y documentos a un tercero, lo que deberá hacer del conocimiento del contribuyente revisado dentro de los **diez días** siguientes al en que se formuló la solicitud.

En ambos casos, se suspenderá el plazo previsto para dictar la resolución definitiva. En la inteligencia de que en el segundo supuesto, la suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior en donde **no podrá exceder de dos años**.

Dentro de los cuarenta días siguientes al en que se reciba la información solicitada, o se desahogue la prueba pericial, en su caso, la autoridad deberá dictar y notificar la resolución definitiva.

Como se puede advertir, en la revisión electrónica, el plazo para el dictado de la resolución definitiva es de cuarenta días, y si bien es cierto que el inicio del cómputo respectivo está sujeto a la actualización de los diversos supuestos que pueden verificarse durante el desarrollo del procedimiento respectivo, también es verdad que cada uno de esos supuestos está sujeto a un plazo cierto y determinado, con lo cual se impide un actuar arbitrario de la autoridad.

Aunado a lo anterior, es preciso tener en cuenta que los artículos 38 y 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establecen lo siguiente:

**“Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. 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.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la



firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

**"Artículo 134.** Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.”

El análisis armónico de los numerales transcritos permite establecer que los citatorios, requerimientos y solicitudes de informes o documentos –como lo es la resolución provisional- deben constar por escrito en documento impreso o digital, debidamente fundado y motivado, en el que se deberá señalar a quién va dirigido, la autoridad que lo emite, *el objeto o propósito del mismo*, así como la fecha y lugar de emisión, debiéndose notificar personalmente o por mensaje de datos a través del buzón tributario, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en la que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar, de lo que se sigue que éste se encuentra en aptitud de conocer con certeza el momento a partir del cual inicia la revisión electrónica.

En tal sentido, es dable colegir que las normas impugnadas no violan el derecho fundamental de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, pues como ya quedó apuntado, tratándose de la revisión electrónica, el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria *inician con la notificación de la resolución provisional*, en la que se deberán precisar *los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión* a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información que tiene en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas; *y culminan con la notificación de la resolución definitiva*, lo que deberá realizarse dentro de los cuarenta días siguientes al en que se reciban las pruebas del contribuyente o se desahogue la pericial, o bien, a partir de que se reciba la información solicitada a terceros, lo que deberá realizarse en los plazos previstos para tales efectos. En la inteligencia de que la resolución provisional deberá constar en documento escrito –impreso o digital- y deberá precisar la fecha y lugar de emisión, así como la autoridad que lo emite y la persona a la que se dirige.

Por las razones antes expresadas, deben desestimarse los argumentos enderezados a demostrar que los preceptos legales impugnados violan el derecho a la inviolabilidad del domicilio

que tutela el artículo 16 constitucional, sin que pueda estimarse que, atendiendo a los avances tecnológicos, el concepto de domicilio debe extenderse a los “archivos electrónicos” en los que se contiene la contabilidad de los contribuyentes, de modo tal que para poder revisarla, la autoridad deba sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos.

Ello, porque lo que se protege por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, es el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas, restringiéndose la intromisión de la autoridad a determinados supuestos y bajo ciertos requisitos. Incluso, así se desprende de la tesis sustentada por la Primera Sala de este Supremo Tribunal, que invoca la recurrente, misma que a la letra se lee:

**“DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL.**

El concepto de domicilio que contempla el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no coincide plenamente con el utilizado en el derecho privado y en especial en los artículos 29, 30 y 31 del Código Civil Federal, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio de derechos y obligaciones. El concepto subyacente a los diversos párrafos del artículo 16 constitucional ha de entenderse de modo amplio y flexible, ya que se trata de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas, debiendo interpretarse -de conformidad con el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional- a la luz de los principios que tienden a extender al máximo la protección a la dignidad y a la intimidad de la persona, ya que en el domicilio se concreta la posibilidad de cada individuo de erigir ámbitos privados que excluyen la observación de los demás y de las autoridades del Estado. Así las cosas, el domicilio, en el sentido de la Constitución, es cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente. En este sentido, el destino o uso constituye el elemento esencial para la delimitación de los espacios constitucionalmente protegidos, de ahí que resulten irrelevantes la ubicación, la configuración física, su carácter de mueble o inmueble, el tipo de título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo. Así las cosas, la protección constitucional del domicilio exige que con independencia de la configuración del espacio, sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisión de terceros. En el mismo sentido, la protección que dispensa el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha de extenderse no solamente al domicilio entendido como aquel lugar en el que un individuo fija su residencia indefinidamente, sino a todo espacio cerrado en el que el individuo pernocte y tenga guardadas las cosas pertenecientes a su intimidad, ya sea de manera permanente o esporádica o temporal, como puede ser la habitación de un hotel. Existen personas que por específicas actividades y dedicaciones, pasan la mayor parte de su tiempo en hoteles y no por ello se puede decir que pierden su derecho a la intimidad, pues sería tanto como privarles de un derecho inherente a su personalidad que no puede ser dividido por espacios temporales o locales. Ahora bien, no sobra señalar que las habitaciones de este tipo de establecimientos pueden ser utilizadas para realizar otro tipo de actividades de carácter profesional, mercantil o de otra naturaleza, en cuyo caso no se considerarán domicilio de quien las usa para tales fines. En el caso de los domicilios móviles, es importante señalar que -en principio- los automóviles no son

domicilios para los efectos aquí expuestos, sin embargo, se puede dar el caso de aquellos habitáculos móviles remolcados, normalmente conocidos como roulottes, campers o autocaravanas, los cuales gozarán de protección constitucional cuando sean aptos para servir de auténtica vivienda.”<sup>12</sup>

Como se puede advertir, el criterio aislado antes transcrito precisa que el concepto de domicilio que tutela el artículo 16 constitucional comprende cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada individual o familiar de las personas, aun cuando sea ocupado temporalmente, haciéndolo extensivo *únicamente* a los automóviles que sean aptos “**para servir de auténtica vivienda**”.

En todo caso, los sistemas o mecanismos electrónicos de almacenamiento de información que pueden estimarse protegidos por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, son aquellos que se encuentran dentro del ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas, no así los implementados por la autoridad para integrar una base de datos estandarizada con la información y documentación fiscal de los contribuyentes, como lo es, la relativa a sus declaraciones – provisionales, del ejercicio, informativas y complementarias-, avisos, contabilidad, dictámenes sobre estados financieros y comprobantes fiscales.

Esto es, a decir de la quejosa, el concepto de domicilio debe extenderse a todos los medios electrónicos en los que se resguarda la contabilidad de los contribuyentes, de modo tal que para poder revisarla a fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, lo que en el caso no acontece, ya que el sistema de contabilidad electrónica se instrumentó para que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación con base en la **información contable** de los contribuyentes, lo que a su decir implica que la revisión electrónica se traduce en una fiscalización permanente de su **contabilidad**.

Lo así considerado por la quejosa parte de dos premisas incorrectas. La primera consiste en estimar que la información contable que se ingresa al sistema de contabilidad electrónica comprende todos los conceptos que integran su contabilidad, lo cual **es inexacto**, ya que de acuerdo con lo previsto en la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, **la contabilidad** para efectos fiscales **se integra** por los libros, papeles de trabajo, estados de cuenta, sistemas y registros contables, equipos y medios electrónicos, control de inventarios, métodos de evaluación y, en general, toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en tanto que **la información contable** que se debe ingresar mensualmente en el referido sistema de contabilidad electrónica “**es aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien el marco que esté obligado a aplicar por alguna disposición legal o normativa**”, específicamente por cuanto se refiere a sus catálogos de cuenta, al balance del periodo

---

<sup>12</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IX, Junio de 2012, Tomo 1, página 258. Décima Época.

y a sus pólizas, según se desprende de la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

La segunda premisa en que se sustenta la quejosa, estriba en que el nuevo sistema de contabilidad electrónica constituye un mecanismo de fiscalización, entendido como aquel a través del cual la autoridad verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que también es inexacto, pues como ya quedó apuntado, se trata de un sistema de almacenamiento y procesamiento de datos que permite estandarizar la información contable de los contribuyentes, para que, junto con el resto de la información y documentación que obra en otros sistemas electrónicos análogos, se integre una base de datos que permita agilizar y eficientar los procesos de recaudación y fiscalización; y si bien la información contable puede ser objeto de revisión, también es verdad que en sí misma no constituye una excepción al derecho de inviolabilidad del domicilio.

Sirve de apoyo a la consideración que antecede, por los motivos que la informan, la jurisprudencia P./J. 6/93 sustentada por el Tribunal Pleno que a la letra se lee:

**“MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. SU IMPLANTACION OBLIGATORIA NO TRANSGREDE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.** El artículo 16 de la Constitución al establecer que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, consigna como excepción a la regla general de inviolabilidad domiciliaria prevista por el propio precepto constitucional, la facultad de las autoridades para comprobar el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, aun introduciéndose en el domicilio de los causantes, cumpliendo en tal hipótesis con los requisitos mencionados. Ahora bien, no debe confundirse la facultad de verificación a que se ha hecho referencia con los sistemas de registro contable que pueden llegar a ser objeto de dicha verificación. Las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuya implantación obligatoria se impone a los contribuyentes que especifica el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, no constituye propiamente un acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa realiza actos concretos destinados a determinar si los contribuyentes cumplen con las disposiciones fiscales, sino un sistema de registro contable, que si bien puede llegar a ser objeto de revisión por parte de la autoridad, en sí mismo no constituye una excepción a la garantía de inviolabilidad domiciliaria, pues no implica intrusión al domicilio de los contribuyentes ya que sólo es una obligación que aquéllos deben cumplir en su domicilio. Además, el hecho de que el precepto constitucional sólo aluda a libros y papeles no significa que el legislador ordinario no pueda establecer otros métodos de registro contable que, en su caso, sean objeto de revisión por parte de la autoridad, sino que debe entenderse que al aludir a libros y papeles, el constituyente se refirió en forma general a la facultad de verificación de la autoridad administrativa sobre cualquier tipo de registro contable que legalmente tengan implantados los contribuyentes, máxime que no tenía por qué referirse a todas las maneras conforme a las cuales éstos deben registrar sus

operaciones si dichos sistemas contables no constituyen una excepción a la garantía de inviolabilidad domiciliaria.”<sup>13</sup>

Además, la circunstancia de que en el artículo 16 constitucional se prevea que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, no significa que la revisión de la contabilidad del contribuyente deba practicarse indefectiblemente en su domicilio, tan es así, que es susceptible de ser revisada en el domicilio de la propia autoridad a través de los procedimientos de fiscalización previstos legalmente para tal efecto, como lo es, la revisión de escritorio o gabinete.

**Derecho de audiencia (principios de autodeterminación tributaria y de presunción de inocencia).**

En este aspecto, la parte quejosa señala que nuestro sistema tributario se rige por el principio de autodeterminación, lo que significa que al determinar las contribuciones a su cargo los contribuyentes actúan de buena fe, de ahí que en los procedimientos ordinarios de fiscalización se les debe garantizar la posibilidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad hacendaria, previo a determinar un crédito fiscal a su cargo, lo que no acontece en el procedimiento de revisión electrónica, violándose en consecuencia el derecho de previa audiencia. Al respecto aduce lo siguiente:

- Previo a la emisión de un acto privativo, como lo es la preliquidación, es menester que se conceda al contribuyente el derecho a ofrecer los medios de prueba que estime conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas por la autoridad hacendaria.
- Si bien es verdad que se le otorga al contribuyente un plazo de quince días para desvirtuar las irregularidades asentadas en la preliquidación, también es cierto que ese plazo no es razonable, si se toma en cuenta que la autoridad no tiene definido un plazo para ejercer sus facultades de comprobación.
- En términos del reciente criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia relativo al principio de litis abierta, los contribuyentes no están en posibilidad de ofrecer en el juicio contencioso administrativo las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos en los procesos de fiscalización.
- Por tanto, si en el procedimiento de revisión electrónica el contribuyente no está en posibilidad de ofrecer los medios de prueba que tenga a su alcance en virtud del reducido plazo previsto para ello y tampoco puede ofrecerlos en el juicio contencioso administrativo, es claro que la resolución provisional quedará firme y, en consecuencia, la autoridad hacendaria estará en aptitud de hacer efectiva la cantidad señalada en la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que resulta incuestionable que se está frente a un acto privativo respecto del cual se debe garantizar al contribuyente su garantía de previa audiencia.

En ese contexto, la recurrente sostiene que la facultad conferida a la autoridad para determinar la preliquidación de las contribuciones omitidas sin haber dado oportunidad al contribuyente de desvirtuar los hechos u omisiones que le dan sustento, se traduce en violación al

---

<sup>13</sup> Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 70, Octubre de 1993, página 11. Octava Época.

principio de presunción de inocencia, conforme al cual, la autoridad fiscal está obligada a probar que los actos de los contribuyentes no se apegan a las disposiciones fiscales aplicables.

Los anteriores motivos de agravio, **son parcialmente fundados**.

Para demostrar la razones de ello, es preciso tener en cuenta que esta Segunda Sala ha determinado que en materia impositiva, específicamente, tratándose de actos relacionados con el cobro de contribuciones, *el derecho de audiencia no tiene que ser previo a la determinación del crédito fiscal respectivo*, por lo que basta que en la ley se prevea la posibilidad de impugnar la determinación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente sea oído en su defensa antes de ser privado de sus bienes, propiedades o derechos.

Sirve de apoyo a la consideración que antecede, la tesis 2a. LXXII/2002 de esta Segunda Sala, que es del tenor siguiente:

**“AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS.** Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", se advierte que en ellas se sostuvo que, en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.”<sup>14</sup>

En tal contexto, es menester señalar que en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, lo que significa que es en el causante en quien recae la obligación

---

<sup>14</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Julio de 2002, Materia(s): Constitucional, Administrativa, página 446. Novena Época.

de determinar el monto de las contribuciones a enterar conforme al mecanismo de tributación correspondiente, lo que pone de relieve que *la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe*.

Es por tal razón, que en los procedimientos de fiscalización se debe otorgar al contribuyente la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. De tal suerte, la autoridad fiscalizadora podrá determinar las contribuciones omitidas, únicamente cuando el contribuyente no ejerza su derecho de prueba dentro del periodo concedido para ello, o habiéndolo ejercido no logre desvirtuar las irregularidades advertidas.

Lo que cobra relevancia al tener en cuenta que esta Suprema Corte de Justicia sostiene que si bien las autoridades fiscales pueden comprobar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los pagos provisionales de una contribución que se determina por ejercicios fiscales, lo cierto es que ello no implica que puedan determinar un crédito fiscal por omisiones detectadas en tales obligaciones, pues será hasta el final del ejercicio cuando el contribuyente determine el monto definitivo del impuesto a pagar, de lo que se sigue que los pagos provisionales resultan ser un anticipo que se debe cubrir a cuenta del total a enterar.

Así se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 138/2015 (10a.) de esta Segunda Sala que a la letra se lee:

**“RENTA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTÁN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, ASÍ COMO PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUT, ÚNICAMENTE RESPECTO DE AQUELLOS QUE SE REPUTEN COMO DEFINITIVOS CONFORME A LA LEY DE LA MATERIA, NO ASÍ CUANDO CONSTITUYEN MEROS ANTICIPOS, YA QUE EN ESE SUPUESTO, LA AUTORIDAD DEBE ESPERAR AL CÁLCULO DEL GRAVAMEN QUE SE EFECTÚA POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS (APLICACIÓN ANALÓGICA DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 113/2002) (\*).** De la jurisprudencia citada, se advierte que las autoridades hacendarias, en uso de sus facultades de comprobación concedidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pueden válidamente comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia del impuesto al valor agregado, incluyendo lo relativo a los pagos provisionales, sin que ello implique que puedan determinar créditos fiscales por omisiones detectadas en tales obligaciones, hasta en tanto concluya el ejercicio anual relativo; esa limitación obedece a la mecánica empleada para calcular el impuesto al valor agregado, pues éste se determina por ejercicios fiscales y es hasta la declaración anual cuando puede fijarse el monto del impuesto definitivo, debido a que los pagos provisionales efectuados constituyen un anticipo que el contribuyente debe hacer a cuenta del total de los actos o actividades gravados en el ejercicio conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Bajo esa perspectiva, dentro del esquema del impuesto sobre la renta existen dos formas para calcular y enterar el tributo de manera provisional o parcial, a saber: a) pagos provisionales que son a cuenta del impuesto del ejercicio



anual; y b) pagos provisionales con carácter definitivo; los primeros se caracterizan por ser un adelanto del que se calculará al momento de formularse la declaración anual, es decir, este tipo de pago parcial tiene la finalidad de desplegar una especie de abono del tributo que se conjetura al concluir el año correspondiente y requiere, para su correcta determinación, de la unión del valor de todos los actos gravados causados durante la anualidad para alcanzar una certeza acorde con la realidad del gobernado; mientras los segundos son los que el contribuyente debe entregar a las autoridades fiscales de modo inmediato una vez causado el tributo, y ya que no depende de la reunión de mayores datos o de conocer del importe de otras actividades gravadas por la contribución aludida durante el ejercicio anual de calendario, son decisivos y no son considerados como un anticipo del que se calcula al término al final del año. En tales condiciones, las autoridades tributarias, al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta, en específico, de pagos provisionales, únicamente pueden determinar créditos fiscales de los que sean de carácter definitivo sin necesidad de aguardar a la conclusión de la anualidad respectiva y no así de los que son un anticipo o a cuenta del que se calcula al final del ejercicio.”<sup>15</sup>

En la revisión electrónica, el derecho de audiencia de los contribuyentes revisados se garantiza, en términos generales:

- En el propio procedimiento de fiscalización, en donde se les da la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la **resolución provisional**, dentro del plazo previsto para ello; y
- En el recurso de revocación previsto en los artículos 116 a 128 del Código Fiscal de la Federación, a través del cual los contribuyentes están en oportunidad de ofrecer las pruebas que, por cualquier motivo, no exhibieron en el procedimiento de fiscalización respectivo, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la **resolución definitiva** y que dan sustento a la determinación de las contribuciones omitidas.

Sin que obste lo que aduce la recurrente en el sentido de que las normas impugnadas violan el derecho de audiencia en razón de que el plazo de quince días previsto para ofrecer pruebas en el procedimiento de revisión electrónica *no es razonable*, habida cuenta que de acuerdo al reciente criterio de esta Segunda Sala sobre el alcance del principio de litis abierta, los contribuyentes no pueden ofrecer pruebas en el juicio contencioso administrativo federal para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación de las contribuciones omitidas.

En efecto, conforme a lo previsto en los artículos 28, fracción III y 30 del Código Fiscal Federal, los contribuyentes deben conservar, a *disposición de la autoridad hacendaria*, toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por una

---

<sup>15</sup> Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo II, página 1185. Décima Época.

plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones respectivas.

Entonces, si por disposición expresa de la ley, los contribuyentes tienen el deber de conservar toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tenerla a *disposición de la autoridad*, es evidente que sí están en posibilidad de ofrecer las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la *resolución provisional*, dentro de los quince días siguientes al en que se les sea notificada.

Es aplicable a lo antes expuesto, por las razones que la informan, la jurisprudencia 2a./J. 163/2013 (10a.) de esta Segunda Sala que a la letra se lee:

**"VISITA DOMICILIARIA. ALCANCES DEL TÉRMINO "DE INMEDIATO" CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Acorde con los artículos 28, 30, 44, fracción I, 45, 46, 49, fracción I y 53 del citado ordenamiento tributario, los contribuyentes, sus representantes legales o la persona con quien se entienda una visita domiciliaria, están obligados a conservar en su domicilio fiscal la contabilidad que conforme a las disposiciones fiscales tenga que llevarse y mantenerla a disposición de la autoridad fiscal. En ese sentido, si la visita domiciliaria constituye un acto de molestia desarrollado invariablemente en el domicilio fiscal del contribuyente y su objetivo consiste en que la autoridad revise en ese momento la contabilidad del visitado, a fin de conocer su situación fiscal, lo dispuesto en el inciso a) del referido artículo 53, respecto a que en el caso de que durante el curso de una visita domiciliaria las autoridades fiscales soliciten al contribuyente, responsable solidario o tercero, los libros y registros que formen parte de su contabilidad o, en su caso, los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, éstos deberán presentarse "de inmediato", no significa que la persona visitada tenga un plazo para cumplir el requerimiento, sino que se entiende que tal documentación debe exhibirse inmediatamente después de haberse solicitado, esto es, de manera contigua o muy cercana y sin tardanzas, pues el contribuyente está obligado a tenerla a la mano en el lugar en el que se desarrolla la visita y siempre a disposición de la autoridad fiscal. En el entendido de que no debe considerarse un incumplimiento sancionable el que no se exhiba al instante o en el segundo inmediatamente posterior al requerimiento, pues la obligación de presentarla inmediatamente sólo significa que debe exhibirse sin tardanzas, y no que ni siquiera se tenga el tiempo indispensable para localizar lo solicitado en los libros, documentos, registros o archivos.<sup>16</sup>

Además, del criterio jurisprudencial a que alude la quejosa, claramente se advierte que al delimitar el alcance del principio de litis abierta, esta Segunda Sala determinó que en el juicio contencioso administrativo federal no es factible ofrecer las pruebas que se debieron exhibir en el procedimiento de fiscalización, dado que no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la *resolución definitiva* con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó ante la autoridad hacendaria, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio

---

<sup>16</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo II, página 1469.

de sus facultades de comprobación; empero, se destacó que en el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes sí están en posibilidad de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibieron en el procedimiento de fiscalización, lo que tiene como fin procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional. Así se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.) a que alude la recurrente, que es del tenor siguiente:

**“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (\*)].** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.”<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 917.

En tal orden de ideas, es dable sostener que los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, *específicamente*, en cuanto establecen que el contribuyente revisado podrá manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estime conducentes *para desvirtuar los hechos u omisiones* advertidos por la autoridad hacendaria con base en la información y documentación que obra en su poder, dentro de los quince días siguientes al que se les notifique la resolución provisional respectiva, no violan el derecho de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional, dado que el plazo previsto para tal efecto sí es razonable, en la medida en que los contribuyentes tiene el deber de conservar, a disposición de la autoridad, toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para cuando les sea requerida, máxime que las pruebas que por cualquier motivo no se exhiban en el procedimiento respectivo, se podrán ofrecer en el recurso de revocación que, en su caso, se haga valer contra la resolución definitiva.

No obstante, lo previsto en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que las cantidades determinadas en la preliquidación, **“se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución”**, cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga dentro del plazo antes indicado, **sí transgrede el derecho de audiencia**, por las razones que a continuación se exponen.

En principio, debe recordarse que en nuestro sistema tributario rige el principio de autodeterminación, lo que significa que, salvo disposición expresa en contrario, corresponde a los contribuyentes determinar el monto de las contribuciones a su cargo, razón por la cual, se les debe otorgar la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. De ahí que *la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación sí y solo sí, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o habiéndolo ejercido, no logra desvirtuar las irregularidades advertidas.*

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en párrafos precedentes quedó establecido que, tratándose de la revisión electrónica, la autoridad hacendaria deberá emitir una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas, *a efecto de que esté en posibilidad de corregir su situación fiscal sin tener que esperar a que concluya el procedimiento de fiscalización*, o bien, para que manifieste lo que a su interés legal convenga y ofrezca las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas, *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, de ser el caso, resolver los diferendos que surjan sobre el particular en sede administrativa.

En tal orden de ideas, debe estimarse que la preliquidación de las contribuciones omitidas, 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.

De lo que se sigue, que la preliquidación que se contiene en la resolución provisional, en tanto se refiere a declaraciones definitivas, *constituye una propuesta de pago* para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, *no así un requerimiento de pago*, dado 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, la autoridad fiscal 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.

Resulta ilustrativa al caso, la jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.) de esta Segunda Sala que a la letra se lee:

**“CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.** La carta invitación del Servicio de Administración Tributaria dirigida al contribuyente para regularizar su situación fiscal con relación al pago del impuesto sobre la renta, derivado de los ingresos ciertos y determinados originados por depósitos en efectivo a su favor, efectuados durante un ejercicio fiscal específico, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogiéndose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para efectos de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos, lo cual significa que su inobservancia tampoco provoca la pérdida de los beneficios concedidos por la mencionada regla, pues para que así sea debe contener, además del apercibimiento en tal sentido, la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo y, en el caso, la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo, sin establecer consecuencias jurídicas para el interesado.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, página 724. Décima Época.

Por tanto, la circunstancia de que el contribuyente no ejerza su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos para tal efecto, *de modo alguno puede dar lugar a que la autoridad haga efectivo el monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución*, habida cuenta que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones, sin darle oportunidad de defensa, pues no debe soslayarse que a través del recurso de revocación, en el que se impugne la resolución definitiva, se pueden ofrecer los medios de prueba que, por cualquier circunstancia, no se exhibieron ante la autoridad fiscalizadora, a efecto de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

Esto es, para que la autoridad hacendaria esté en posibilidad de hacer efectivo el monto de las contribuciones omitidas, es necesario que su determinación *sea el resultado de una facultad decisoria*, lo que de suyo implica el dictado de una resolución definitiva en la que se califiquen los hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado y con base en ello, se cuantifique el monto de las contribuciones omitidas, pues sólo así será posible exigir su pago.

Por las razones antes apuntadas, esta Segunda Sala considera que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establece que las cantidades determinadas en la preliquidación **“se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución”**, cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos para tal efecto, viola el derecho fundamental de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional, toda vez que la preliquidación constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente decida ponerse al corriente de sus obligaciones fiscales, no así un requerimiento de pago cuya inobservancia de lugar a su ejecución inmediata, a más de que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones sin antes darle la oportunidad de ofrecer en el recurso de revocación, los medios de prueba, que por cualquier circunstancia, no exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

Sin que la conclusión antes alcanzada pueda dar lugar a considerar que las normas impugnadas son violatorias del **principio de presunción de inocencia**, toda vez que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que ese principio no opera tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, ya que su ejercicio no tiene como fin investigar una conducta administrativamente ilícita, como acontece en el derecho administrativo sancionador, sino verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Así se advierte de la tesis 2a. VI/2016 (10a.) de esta Segunda Sala que es del tenor siguiente:

**“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.** El principio de presunción de inocencia contenido en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -originalmente previsto para la materia penal-, puede cobrar aplicación en la materia administrativa con matices y modulaciones en relación con el procedimiento administrativo sancionador, el cual puede entenderse como el conjunto

de formalidades seguidas en forma de juicio ante autoridad competente con el objeto de conocer irregularidades, ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, será imponer alguna sanción. En este contexto, la hipótesis prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no está inmerso en el derecho administrativo sancionador y, por ende, no se rige por aquel postulado, en virtud de que si bien es cierto que regula la práctica de visitas domiciliarias para constatar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la relativa a expedir comprobantes fiscales por las enajenaciones que realizan, la cual puede derivar en la determinación de una multa, también lo es que a través del ejercicio de esta atribución no se busca perseguir una conducta administrativamente ilícita, sino que se concreta al despliegue de la facultad tributaria del Estado para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.”<sup>19</sup>

Lo expuesto con antelación, conlleva a conceder el amparo y protección de la Justicia Federal contra el artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, para el efecto de que, en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa durante la vigencia del referido numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previsto para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

Lo anterior, sin perjuicio de que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, emita la resolución definitiva correspondiente, en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, se determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas, dejando a salvo el derecho de la parte quejosa para ofrecer las pruebas que estime conducentes en el recurso de revocación para desvirtuar esos hechos u omisiones, o en su caso, el monto de las contribuciones omitidas.

Cabe destacar que el amparo concedido respecto del artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, no se hace extensivo a los artículos 61 y 62 de su reglamento, ya que en estos numerales se pormenoriza lo atinente a la solicitud de información a terceros durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización y el desahogo de las periciales que se ofrezcan en el mismo, aspectos que no guardan estrecha relación con lo que fue materia de la concesión del amparo.

#### **Seguridad jurídica y acceso a la justicia.**

La alegada violación a estos derechos fundamentales, descansa sobre la base de que el empleo del buzón tributario como único medio de comunicación entre la autoridad y el contribuyente en el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica, genera incertidumbre jurídica en razón de que:

---

<sup>19</sup> Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, página 1294. Décima Época.

- No se prevén mecanismos efectivos que garanticen el derecho a la privacidad de los contribuyentes ni a sus datos personales contenidos en la información que se trasmite a través del referido medio de comunicación; e
- Impide al contribuyente saber con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones emitidas durante el procedimiento respectivo, a fin de estar en condiciones de ejercer su derecho de defensa oportunamente, como sucede con la resolución provisional y la definitiva, las que por ser de especial trascendencia, deben **“notificarse por escrito”** conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, es decir, se deben notificar personalmente.

En ese contexto, la quejosa sostiene que se vulnera el derecho de acceso efectivo a la justicia, ya que al no tener certeza del momento en que se le notifican las resoluciones emitidas durante el procedimiento de revisión electrónica, se le impide impugnar oportunamente la resolución definitiva a través de los medios de defensa procedentes.

Los motivos de agravios antes precisados son en una parte **inoperantes** y en otra parte **infundados**.

Son inoperantes, en la medida en que se alega que el empleo del buzón tributario genera incertidumbre en el contribuyente al no preverse mecanismos para garantizar su derecho a la privacidad y certeza sobre el momento en que se le notifican las resoluciones susceptibles de ser recurridas. Ello, porque tales argumentos en realidad están enderezados a impugnar el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, en cuanto prevé el deber de emplear el buzón tributario como medio de comunicación entre la autoridad y los contribuyentes, lo cual, cabe apuntar, ya fue analizado en el considerando quinto de esta ejecutoria.

En otro aspecto, resulta infundados los argumentos que esgrime la recurrente, en tanto pretende demostrar que las normas impugnadas, al prever que todas las resoluciones deben notificarse a través del buzón tributario, transgreden los derechos fundamentales de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, ya que de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 constitucional, la resolución definitiva debe notificarse “por escrito”, esto es, personalmente, a fin de que se pueda impugnar oportunamente.

Así se afirma, toda vez que no existe disposición constitucional alguna que expresamente señale que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente. Además, lo previsto en el artículo 16 constitucional en el sentido de que nadie puede ser molestado en su persona, sus bienes, papeles o posesiones, sino en virtud de “mandamiento escrito”, significa que la orden, solicitud de información, resolución o cualquier otro acto que implique una restricción provisional a los derechos de las personas, debe constar en documento escrito, es decir, no puede verificarse de manera verbal.

Ahora, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38 prevé que los actos administrativos que se deban notificar deben **“constar por escrito en documento impreso o digital”** y en su artículo 134 establece que las notificaciones se harán **“personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos”** y que en el caso de las **“notificaciones electrónicas, se tendrán**



**por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se auténtico para abrir el documento a notificar”,** en la inteligencia de que previo a la notificación le será enviado un aviso **“mediante el mecanismo elegido”** para tal efecto.

Entonces, no puede estimarse que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica, dado que en el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente se señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse, se podrán notificar por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico **“en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se auténtico para abrir el documento a notificar”**, de lo que se sigue que el contribuyente sí está en aptitud de conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco puede estimarse vulnerado el derecho de acceso efectivo a la justicia.

#### **Derecho de igualdad.**

La parte quejosa refiere que los preceptos legales impugnados, violan el derecho de igualdad que tutela el artículo 1 constitucional, ya que generan un trato desigual injustificado entre los contribuyentes que son sujetos a una revisión de gabinete o a una visita domiciliaria respecto de los que son sujetos a una revisión electrónica, ya que a éstos no se les notifica el inicio de las facultades de comprobación ni se les da la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga previo a la determinación de las contribuciones omitidas, máxime que no se prevé un plazo para la conclusión de la visita.

Lo así considerado por la quejosa, **es infundado.**

En el considerando quinto de esta ejecutoria se precisó que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el derecho fundamental de igualdad no implica que todos los gobernados deban encontrarse siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que *se traduce en el derecho de unos a recibir el mismo trato que aquellos que se encuentran en similar situación de hecho*, de tal modo que no tengan que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio.

En esos términos, no toda desigualdad de trato es violatoria del derecho fundamental de igualdad, sino *sólo cuando produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho comparables*, sin que exista para ello una justificación. Así, al examinar si una norma respeta el derecho de igualdad, se debe verificar lo siguiente:

- 1) Que exista un término de comparación apropiado, el cual permita ponderar a los sujetos o grupos de individuos desde un punto de vista determinado. A partir de ello, determinar si se presenta una diferencia de trato entre quienes se ubiquen en una situación comparable; en caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no existirá violación al derecho de igualdad;

- 2) De existir esa situación análoga y la diferencia de trato, que esta última obedezca a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida;
- 3) Que la distinción sea un instrumento adecuado para alcanzar la finalidad u objetivo; y
- 4) Por último, que la medida sea proporcional, es decir, que guarde una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, de manera que el trato desigual resulte tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido.

De acuerdo con lo anterior, debe señalarse que el parámetro de comparación propuesto por la quejosa no es adecuado para llevar a cabo un juicio de ponderación entre los sujetos comparados y determinar si existe o no un trato diferenciado injustificado.

Es así, ya que el trato desigual alegado se plantea a partir de las distintas reglas que rigen a cada uno de los procedimientos previstos en ley a efecto de que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, solidarios responsables y terceros relacionados con ellos, específicamente, la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión electrónica, siendo que estos procedimientos se pueden emplear conjunta, indistinta o sucesivamente de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código Fiscal Federal.

Luego, es evidente que todas las personas físicas y morales pueden ser sujetos de revisión a través de cualquiera de los procedimientos de fiscalización previstos en ley, con independencia de la categoría de contribuyente que les asista. Por tanto, el parámetro de comparación empleado por la quejosa para demostrar el trato desigual alegado, no es idóneo para poder determinar si las normas impugnadas violan el derecho fundamental de igualdad, máxime que no prevén distinción de trato entre los contribuyentes que son sujetos al procedimiento de revisión electrónica.

**OCTAVO. Decisión.** Al haber resultado parcialmente fundados los motivos de agravio hechos valer por la parte quejosa en los términos antes precisados, lo procedente es:

- Modificar la sentencia recurrida;
- Confirmar el sobreseimiento declarado en relación con las reglas impugnadas de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce y sus resoluciones modificatorias Primera, Segunda Tercera, Quinta y Séptima, excepto por lo que se refiere a los resolutivos tercero y cuarto de esta última.
- Revocar el sobreseimiento decretado respecto los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación; 11, 33, 34, 61, 62 y tercero transitorio de su reglamento.
- Conceder el amparo a la parte quejosa contra los siguientes actos:
  - El Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince, para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender **los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org>**, hasta en tanto el Servicio de Administración Tributaria publique, en cualquiera de los medios que tenga a su alcance, los lineamientos a seguir para la generación de archivos XML, en idioma castellano o español; y

► El artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, para el efecto de que en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa durante la vigencia del referido numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previsto para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

Lo anterior, sin perjuicio de que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, emita la resolución definitiva correspondiente, en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, se determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas, dejando a salvo el derecho de la parte quejosa para ofrecer las pruebas que estime conducentes en el recurso de revocación a efecto de desvirtuar esos hechos u omisiones, o en su caso, el monto de las contribuciones omitidas.

➤ **Negar el amparo** solicitado contra los artículos 17-K, 28, fracciones I y II; 42, fracción IX; y 53-B del Código Fiscal de la Federación, este último vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince; 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio de su reglamento; 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince; resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce; y las reglas 2.2.6, 2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4, 2.12.9, Primero y Segundo Transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

➤ Declarar parcialmente fundados los recursos de revisión adhesiva.

Por lo expuesto y fundado, **se resuelve:**

**PRIMERO.** Se **modifica** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** Se **confirma** el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida respecto de la Regla Miscelánea Fiscal de dos mil catorce y sus resoluciones modificatorias, excepto por lo que se refiere a los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria.

**TERCERO.** Se **revoca el sobreseimiento** decretado en la sentencia recurrida, respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX, 53-B y Segundo Transitorio, fracciones III y VII, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece; 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio de su reglamento; resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce; y las reglas 2.2.6, 2.12.2 y 2.12.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

**CUARTO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a la parte quejosa en contra del artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince y del anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince, para los efectos precisados en el último considerando de este fallo.

**QUINTO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a la parte quejosa en contra de los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX, 53-B (excepto su fracción IV, segundo párrafo) y Segundo

Transitorio, fracciones III y VII, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece; 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio de su reglamento; 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince; los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce y las reglas 2.2.6, 2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4, 2.12.9, Primero y Segundo Transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

**SEXTO.** Se declara **parcialmente fundada** la revisión adhesiva.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente ejecutoria, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad archívese el expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Presidente Alberto Pérez Dayán (ponente). Los señores Ministros Javier Laynez Potisek y José Fernando Franco González Salas, emitieron su voto con salvedades. La señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, se separa de algunas consideraciones.”

### **III. Análisis doctrinal**

#### **3.1. Análisis de las garantías aplicables.**

##### **3.1.1. Garantía de seguridad jurídica.**

El artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala, entre otras cosas, que *“todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los Estado Mexicano sea parte, así como las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece”*. Así, este imperativo, a partir de la reforma de

diez de junio de dos mil once, presentó un nuevo paradigma en la protección de los derechos humanos.

Se afirma lo anterior, pues se hizo una distinción entre garantías y derechos humanos para indicar que estos últimos se reconocen como parte esencial de toda persona. Aunado, se incorporaron y jerarquizaron los derechos humanos de fuente internacional (previstos en los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano), incluyendo las garantías para su protección.

Sobre esta base, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga la misma importancia a los derechos humanos y los mecanismos para hacerlos efectivos. La razón de esto es simple, ya que el reconocimiento de un derecho humano es insuficiente si no se tienen los medios para ejercerlo y defenderlo adecuadamente.

Precisamente, esta es la función que desempeñan las garantías para la protección de derechos humanos, pues se tratan de aquellos principios y reglas que deben respetar las autoridades a fin de que el gobernado acceda a los canales necesarios y ejerza con plenitud, sus derechos fundamentales o humanos.

De esta manera, una de las garantías a la que se hace mención constantemente es la de seguridad jurídica. Fijar el alcance de esta garantía no es sencillo, pues su definición es compleja ante los diversos aspectos que incluye, la interacción con otras garantías y la forma en que se materializa para cada caso.

Como punto de partida, cabe hacer mención al tratadista Ignacio Burgoa, pues define la seguridad jurídica como *“el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos”*<sup>20</sup>. Asimismo, el maestro Burgoa advirtió la relación con las garantías de irretroactividad de leyes, audiencia, exacta aplicación de la ley penal y de legalidad.

Luego, la clasificación antes señalada, es la que tradicionalmente se utiliza, y encuentra su fundamento en los propios artículos 14 y 16 constitucionales:

**Artículo 14.-** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

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. En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

**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.

---

<sup>20</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, editorial Porrúa, 2005, p. 504

Del texto de estos preceptos se aprecia la obligación que tiene cualquier autoridad, que quiera actuar en determinado sentido, de cumplir con los elementos mínimos; esto no sólo con la finalidad que su actuar no sea arbitrario, sino también para que el particular tenga una base para ejercitar sus derechos y conozca las consecuencias jurídicas de los actos que realiza.

Lo anterior no significa que exista un procedimiento específico y rígido para regular todas las relaciones que entablen los gobernados y autoridades, sino que debe entenderse como los aspectos mínimos que –se reitera- permiten a los particulares hacer valer su derecho, y que la autoridad no actúe de forma arbitraria; tal como lo sustenta la jurisprudencia 2a./J. 144/2006<sup>21</sup> de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>22</sup>, cuyo rubro y texto señalan:

**GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se

---

<sup>21</sup> Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, del mes de octubre de 2006, página 351.

<sup>22</sup> En ese mismo sentido también debe entenderse que el derecho a la seguridad jurídica es respetado por las autoridades legislativas, cuando las disposiciones de observancia general que crean, generan certidumbre en los gobernados sobre las consecuencias jurídicas de su conducta, pero también, cuando se trata de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, la acotan y limitan en forma tal, que le impiden actuar de manera arbitraria o caprichosa, en atención a las normas a las que debe sujetarse, al ejercer dicha potestad.

encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

De manera particular y a efecto de comprender los elementos que integran la garantía de seguridad jurídica, se desarrollan los aspectos relevantes de los artículos 14 y 16 constitucionales, ahondando en aquellos que se relacionan con el caso de la notificación a través del buzón tributario.

Primer párrafo del artículo 14 constitucional: *“Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*. Este enunciado contiene el principio de irretroactividad, el cual no debe confundirse con la aplicación retroactiva de una norma; lo que prohíbe el precepto es que el legislador establezca una disposición normativa que pretenda regular cuestiones pasadas, desconociendo situaciones o derechos previamente incorporados. Así, la distinción a la que se hace especial énfasis, recae en la creación de la norma y su aplicación.

Segundo párrafo del artículo 14 constitucional: *“Artículo 14.- [...] Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”*.

En principio, debe considerarse que este precepto se ha entendido para los actos privativos, en contraposición de lo previsto en el artículo 16



que se considera relacionado con los actos de molestia. Incluso, la jurisprudencia de la Suprema Corte se ha encargado de esta distinción, pues ha señalado que por acto privativo debe entenderse aquel que produce como efecto la disminución, menoscabo o suspensión definitiva de un derecho del gobernado y para llevarse a cabo debe cumplir con ciertos requisitos; por otra parte, ha señalado que los actos de molestia producen afectaciones provisionales<sup>23</sup>.

Hecha la distinción anterior, deben definirse a qué requisitos se refiere el constituyente. Primero, el párrafo en análisis exige que los actos privativos se realicen mediante un juicio ante tribunales previamente establecidos. De esta forma, aspectos como la creación, limitación de

---

<sup>23</sup> **ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.** El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.

competencia, composición del órgano que va a conocer y resolver el asunto, deben ser anteriores a la acción que origina el procedimiento.

Posteriormente, se hace mención del cumplimiento a las formalidades esenciales del procedimiento. Estas formalidades, en realidad, se refieren al debido proceso que, a su vez, se identifica con cuatro elementos: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer pruebas y desahogar las pruebas en que se finque la defensa, (iii) La oportunidad de alegar; y (iv) el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

El primer elemento (notificación del inicio del procedimiento) se enfoca a la necesidad llamar a procedimiento quien sea susceptible de afectación; esto, para que la persona pueda defender sus intereses dentro del procedimiento donde se dilucida su pretensión o afectación. Debe recalcarse que esta garantía no sólo se refiere a la posibilidad de que tenga conocimiento del juicio, sino a contar con los elementos necesarios para formular su defensa.

El segundo aspecto (oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas) constituye la posibilidad de demostrar los hechos y defensas que haga valer, al que, derivado de su estrecha relación, se incorpora el tercer elemento (alegar) que consiste en la exposición de sus argumentos con objeto de que la autoridad los pueda considerar al emitir la decisión.

Finalmente, el cuarto elemento (emisión de una sentencia) tiene por objeto que se resuelva el procedimiento, pero no entendido sólo en la

resolución. Por el contrario, el desarrollo de la sentencia debe ser congruente con los elementos que se tomaron para soportar la decisión.

Ahora bien, el artículo 16 constitucional, en su primer párrafo, prevé la garantía de seguridad jurídica en su sentido amplio. La razón de tal afirmación, deriva de que todo acto privativo constituye un acto de molestia, pero no al contrario. Por ello, se trata de una exigencia para cualquier autoridad, en cuanto a que no puede perturbar la tranquilidad de una persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino por virtud de los requisitos que se establecen. Éste es uno de los límites más importantes, ya que refuerza la convicción consistente en que las autoridades sólo pueden hacer lo que las leyes les permiten.

Dentro de este primer párrafo, se exige que el acto de molestia derive de un mandamiento escrito; lo que permite tener certeza de la existencia y contenido del acto de autoridad, así como un mejor conocimiento del mismo, por parte del particular, a fin de establecer su defensa.

Otro de los requisitos, en cuanto a la formalidad que se ha establecido tradicionalmente, es que el documento se encuentre firmado y que esta firma sea autógrafa –esto independientemente de la manera en que se hace del conocimiento-. La finalidad que se persigue es generar certeza en cuanto a que el documento fue, efectivamente, emitido por quien lo suscribe<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Se reitera que el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en "saber a qué atenerse" respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

El segundo elemento es que sea emitido por autoridad competente; esto es, quién esté autorizado para hacerlo conforme a las disposiciones que rigen el acto. Para ello, habrá que atender a la serie de normas generales y nombramientos para conocer si la autoridad que emite el acto puede llevarlo a cabo.

Por otra parte, la fundamentación y motivación constituye otro elemento, con lo que se intenta evitar la arbitrariedad, al exigir que se encuentre sustentado en la ley (fundamentación) y que exista un motivo que produzca la activación de la disposición legal (motivación). Así, debe existir una adecuación entre los motivos y las normas aplicables, lo que conlleva a la actualización de los supuestos jurídicos.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en este sentido, para precisar las obligaciones que tiene la autoridad, en el ámbito de fundamentación y motivación:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas <sup>25</sup>.

### **3.1.2. Garantía de acceso efectivo a la justicia.**

---

<sup>25</sup> Segunda Sala, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 97-102, Tercera Parte, página 143.

Dentro de las garantías relacionadas al caso, se encuentra el derecho de acceso a la justicia, mismo que se contempla en el artículo 17 constitucional. Dicha garantía supone la obligación del Estado de crear los mecanismos institucionales suficientes para que cualquier persona que vea conculcados sus derechos, pueda acudir a un tribunal dotado de suficientes garantías para obtener la reparación de esa violación.

Como se mencionaba con anterioridad, la garantía de acceso a la justicia no puede delimitarse sólo con el marco nacional; de ahí que encuentra complemento con el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al establecer la necesidad de un recurso efectivo:

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.
2. Los Estados Partes se comprometen:
  - a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
  - b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
  - c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso

Así, el derecho a un recurso efectivo “es aquel capaz de producir el resultado para el que ha sido concebido, es decir, debe ser un medio de defensa que puede conducir a un análisis por parte de un tribunal competente para determinar si ha habido o no una violación a los

derechos humanos y, en su caso, proporcionar una reparación”<sup>26</sup>. Como se ha pronunciado la Corte Interamericana, no basta que exista un medio jurisdiccional, sino que en adición a la existencia del medio, que analice la cuestión planteada y que proporcione la reparación correspondiente.

### **3.2. Reglas aplicables.**

El supuesto principal cuya constitucionalidad se cuestiona, señala: los actos y resoluciones administrativas vinculadas con las revisiones electrónicas, así como las promociones de los contribuyentes, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

#### **3.2.1. Facultades de comprobación.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece la base constitucional de la obligación de pago de contribuciones, como una manera en que el Estado obtiene recursos para la satisfacción de necesidades sociales.

Los principios esenciales para la exigencia de contribuciones se basan en: (i) la equidad tributaria, que consiste en exigir el pago igual a los iguales, desigual a los desiguales; (ii) proporcionalidad tributaria, como la obligación de aportar el pago atendiendo a la capacidad contributiva

---

<sup>26</sup> Segunda Sala, Tesis: 2a./J. 12/2016, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 27, Tomo: I, febrero de 2016, página 763.

de los sujetos; (iii) legalidad tributaria, que exige que los elementos del tributo estén previstos en ley; y (iv) el destino al gasto público, en relación a que el ingreso obtenido por el Estado se refiera a la satisfacción de necesidades colectivas.

En materia de contribuciones, el sistema mexicano parte de la base del principio de autodeterminación, que exige al contribuyente o sujeto pasivo, que establezca a través de lo previsto en las leyes, la cantidad que debe enterar como cumplimiento de sus obligaciones tributarias, generalmente a través de la presentación de declaraciones. Sin embargo, esta configuración no puede llegar al extremo que la autoridad reciba la cantidad que determine el contribuyente, ya que tendrá facultades para verificar si efectivamente se están cumpliendo con el pago de las contribuciones de la manera que se prevén en las leyes.

Así, la atribución de revisión es de carácter discrecional y constituye un acto de molestia que se sujeta a los principios constitucionales y legales. Lo que implica que si bien no es necesario explicar con detenimiento y exhaustividad las razones que llevaron a ejercerla, sí debe cumplir el requisito de fundamentación y motivación del acto.

De manera específica, las facultades para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales se encuentran previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; mismas que no están dirigidas únicamente a los contribuyentes, sino a los responsables solidarios o incluso a terceros que estén relacionados con esos contribuyentes. Asimismo, los actos para comprobar se pueden clasificar en revisión de

gabinete, visitas domiciliarias, revisiones de dictámenes fiscales, revisión de comprobantes fiscales, y a partir del dos mil catorce, **las revisiones electrónicas**.

### **3.2.2. Contabilidad electrónica.**

Antes de referirnos a las revisiones electrónicas, es necesario considerar que con motivo del estudio realizado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), “la administración electrónica: un imperativo”<sup>27</sup>, el Estado Mexicano comenzó a idear mecanismos para mejorar eficiencia en la recaudación<sup>28</sup>.

Orientación que se materializó el nueve de diciembre de dos mil trece, fecha en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma a diversas disposiciones legales, entre ellas el Código Fiscal de la Federación, para adoptar técnicas de información y comunicación electrónica en materia tributaria<sup>29</sup>.

Si bien desde dos mil cuatro se implementó el uso de la firma electrónica, que incluía la posibilidad de presentar documentos digitales ante las autoridades; es a partir de dos mil catorce, que se consolida la regulación del uso de medios en la materia fiscal.

---

<sup>27</sup> OCDE, La administración electrónica: un imperativo, OECD Publishing, 2003, [goo.gl/v3G9sS](http://goo.gl/v3G9sS), (consulta realizada el 15-enero-2017)

<sup>28</sup> Tradicionalmente la contabilidad fiscal, debe entenderse como “El conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimientos o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de impuestos”. Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004, pp. 13-14.

<sup>29</sup> Su vigencia fue escalonada, pero inicio a partir del uno de enero de dos mil catorce.



La exposición de motivos de esta reforma, expone la intención de facilitar el cumplimiento de las obligaciones:

#### C. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El grado de cumplimiento de los ciudadanos con sus obligaciones tributarias está relacionado en gran medida con el conocimiento de sus responsabilidades fiscales y con la facilidad para cumplirlas. De acuerdo con datos del estudio Doing Business que publica el Banco Mundial, México se ubica en el lugar 107 en cuanto a la facilidad que tienen los contribuyentes para pagar sus contribuciones, y en el 155 en relación con el tiempo que invierten en el cumplimiento de sus obligaciones; lo anterior, de una lista de 183 países analizados, lo que incide negativamente en la decisión de contribuir para el gasto público. El crecimiento de la economía informal, por otra parte, es un incentivo negativo para que el contribuyente cumpla de manera espontánea con su deber de tributar, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. De acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, al primer trimestre de 2013, el 59% de la población ocupada obtiene sus ingresos del sector informal, lo que propicia en el contribuyente legal la decisión de evadir impuestos, al percibir que las actividades que compiten con la suya se desarrollan en un marco de incumplimiento.

La administración tributaria en nuestro país, en el contexto descrito, tiene el reto de crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de éstos al ciclo tributario.

Es así que en la presente Iniciativa se propone introducir nuevos procedimientos simplificados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por otra parte, mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se otorgan facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de Internet, y se establece la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.

Asimismo, la presente propuesta aclara la forma en que los contribuyentes integrarán la contabilidad a través de medios electrónicos, y establece la obligación de sustentar en comprobantes fiscales digitales por Internet las erogaciones que se pretendan deducir, precisando también la forma en que pondrán a disposición de sus clientes los comprobantes que emitan.

Por lo anterior, las reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación que se presentan consisten, esencialmente, en aclarar el sentido de las disposiciones fiscales con el fin de dotar a la autoridad de un marco legal que le permita disminuir la complejidad y los tecnicismos.

Así, previamente a ejercer una revisión electrónica, fue necesario que el Estado Mexicano incorporara y trasladara la información contable de los contribuyentes a esos medios tecnológicos. De esta manera, se implementó la obligación para contribuyente, en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación -además de su contabilidad bajo los métodos tradicionales<sup>30</sup>-, de llevar un registro fiscal mensual en electrónico, que debía ingresarse a través de un buzón tributario, de acuerdo a lo previsto en las disposiciones legales, reglamentos y normas de carácter general expedidas por el Servicio de Administración Tributaria.

De igual manera, para poder lograr que la información contable existiera en línea, se implementó el uso de facturas electrónicas, a los que hace referencia el artículo 29 del citado Código Fiscal de la Federación; exigiendo que los comprobantes fiscales se realicen a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Otro mecanismo para evitar operaciones fraudulentas o ficticias, ya que de esta manera las operaciones deben registrarse oportunamente.

---

<sup>30</sup> En ese sentido entendemos que la contabilidad “es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”. Véase Ríos Granados, Gabriela, (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-IIJ, 2007, t. I, p. 116.

### 3.2.3.Revisiones electrónicas.

Las revisiones electrónicas constituyen una novedad en la forma en que tradicionalmente la autoridad fiscal comprobaba el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados. Dicha figura se incorporó en la fracción IX, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

**Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados 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.

En la exposición de motivos de la iniciativa de ley, se justificó la incorporación como una manera de agilizar y mejorar los procedimientos de revisión, así como disminuir costos para el Estado:

#### **Revisiones electrónicas.**

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente 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 comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, 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 medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.

**Una de las ventajas de la propuesta antes señalada radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.**

Bajo ese orden de ideas, se hace énfasis en el hecho de que dar sustento legal a las revisiones electrónicas **permitirá incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad.** Cabe citar que actualmente, de acuerdo con el documento Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile, en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, respectivamente.

También se propone, respecto de los responsables solidarios a los cuales se les compulse para corroborar las operaciones que realizaron con el contribuyente principal, el permitir a las autoridades fiscales efectuar el aseguramiento de sus bienes hasta por el monto de las operaciones que la autoridad pretende comprobar, en aquellos casos en que dichos compulsados se nieguen a proporcionar la información y documentación solicitada en la compulsa; lo anterior a fin de vencer la resistencia de éstos y que entonces la autoridad pueda tener los elementos suficientes para comprobar la situación real del contribuyente revisado.

Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. **Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección.** Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.

[Énfasis añadido]

De esta forma, la implementación de revisiones electrónicas viene a complementar la exigencia de llevar la contabilidad en medios electrónicos, tratando de reducir tiempos y costos pues se aprovecha el suministro de la contabilidad en línea, para facilitar los procesos de recabar información y se evita el traslado al domicilio del contribuyente.

En adición, la manera en que se desarrolla la revisión electrónica consiste en generar, por parte de las autoridades fiscales, una resolución provisional que, en su caso, contendrá una pre-liquidación a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos. Posteriormente, se cuenta con 15 días hábiles para:

- a) manifestar lo que convenga y proporcionar la información para desvirtuar las irregularidades detectadas, o
- b) aceptar la pre-liquidación, debiendo pagar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, juntos con los accesorios y

otorgándole el beneficio de una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Aquí pueden acontecer dos situaciones: (i) que el contribuyente no atienda la resolución provisional, en cuyo caso se vuelve definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución; o (ii) que exhiba documentación para desvirtuar la pre-liquidación. Con lo que al actualizar este último supuesto, se podrán tener las siguientes consecuencias:

2.1. Si son suficientes se emitirá y notificará una resolución final;

2.2. Si la autoridad identifica elementos adicionales debe proceder conforme a lo siguiente:

2.2.1. Emitir un segundo requerimiento, dentro de los 10 días siguientes al que se hayan recibido las pruebas; el requerimiento debe ser atendido en un plazo de 10 días, contados a partir de la notificación; o

2.2.2. Solicitar información y documentación de terceros; caso en el que se suspende el plazo para que la autoridad emita su resolución, hasta que el tercero conteste. Lo que debe notificarse al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de información.

2.2.3. Hecho lo anterior, la autoridad cuenta con 40 días hábiles, contados a partir del desahogo de las pruebas adicionales exhibidas, para emitir y notificar la resolución correspondiente.

Debe hacerse especial énfasis en que, como sucede con las demás facultades de comprobación, cualquier prueba que no se haya presentado, estando en posibilidad de hacerlo, en relación con los hechos u omisiones dados a conocer al contribuyente, no podrá ser incorporada posteriormente, aun en el juicio contencioso administrativo.

#### **3.2.4. Buzón tributario.**

Como parte de este sistema, para establecer una administración electrónica funcional y acercar a los contribuyentes al uso de los medios tecnológicos, se creó el buzón tributario<sup>31</sup>, que constituye un espacio de comunicación entre el Estado y los contribuyentes.

Tal y como se indicó al inicio de este trabajo, el buzón tributario se asigna de manera individual a todas las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes. Al usarlo por primera vez, se solicita al contribuyente registrar un correo electrónico, que servirá como medio para informar cualquier actualización en el propio buzón (es posible asignar hasta cinco correos electrónicos).

La referida exposición de motivos, en donde se establecieron todas estas reformas, precisa también su incorporación en los principios de simplificación administrativa y el uso de tecnologías para reducir costos:

Buzón Tributario

---

<sup>31</sup> Véase *in extenso* la página web del Servicio de Administración Tributaria, especialmente la sección de "Trámites y servicios", [goo.gl/JzvXOy](http://goo.gl/JzvXOy) (consulta realizada el 10-mayo-2017)

El sistema tributario mexicano debe avanzar en la simplificación administrativa con base en una filosofía de servicio que evite el excesivo formalismo, pero que a su vez fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante el aprovechamiento de la tecnología.

En los procedimientos operativos del Servicio de Administración Tributaria existe una gran cantidad de trámites que los contribuyentes realizan de forma presencial, lo que representa inversión de tiempo y dinero. Por ejemplo, el 26.2% de las operaciones relativas a presentación de declaraciones anuales, pagos, avisos y correcciones se realiza en papel o a través de ventanilla. Si bien este porcentaje es inferior al promedio de la OCDE, que es superior a 30%, de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2013*, se considera que se puede avanzar sustancialmente en este aspecto.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que de acuerdo con cuantificaciones del Servicio de Administración Tributaria, el proceso de notificación personal tiene un costo de 259 pesos por diligencia, con una eficiencia del 81%, y requiere de 5 a 30 días a partir de la generación del documento para concluir el proceso de notificación. Por ello, utilizar los medios electrónicos y digitales para los trámites permitirá disminuir, además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente existen, pues se realizarían de manera inmediata.

En ese contexto, se propone la creación de un sistema de comunicación electrónico denominado buzón tributario, sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales. En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio del contribuyente.

Para ingresar al buzón tributario se prevé que los contribuyentes utilicen su firma electrónica avanzada, con lo cual se garantizará la inalterabilidad, autoría, autenticidad y seguridad de todos los documentos, promociones y actuaciones que se ingresen al sistema, además de que no requerirán realizar trámite alguno, toda vez que ya cuentan con la referida firma electrónica.

A efecto de lograr los objetivos del uso del buzón tributario, se propone establecer como obligación expresa de los contribuyentes ingresar a dicho buzón para notificarse de los actos y trámites de la autoridad. El sistema generará un acuse de recibo que señalará fecha y hora de recepción de las promociones y documentos, lo que dará seguridad jurídica a los particulares en todas sus actuaciones.



No pasa desapercibido que al tratarse de medios electrónicos puedan existir fallas en los mismos, por lo que el Servicio de Administración Tributaria, establecerá mecanismos alternos de comunicación, mediante reglas de carácter general, ante eventuales fallas temporales en el buzón tributario, asegurando siempre los derechos de los contribuyentes.

Adicionalmente, para robustecer el uso adecuado del buzón tributario, se plantea adicionar la fracción IV del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer como delito fiscal el hecho de que se modifique, destruya o se provoque la pérdida de la información que contenga dicho buzón, con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio al fisco federal o bien, se ingrese de manera no autorizada a dicho sistema a efecto de obtener información de terceros para uso indebido del mismo.

El Buzón tributario cumple con varias funciones<sup>32</sup>, como se indicó anteriormente:

---

<sup>32</sup> Uno de estos mecanismos es la notificación por medios electrónicos, cuestión que tiene como antecedente en derecho comparado, por ejemplo: **ESPAÑA**. El 16 de noviembre de 2010 se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre del mismo año, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicha implementación consiste en la asignación de un buzón electrónico a cada empresa que se conoce con el nombre de Dirección Electrónica Habilitada (DEH), donde recibirá las comunicaciones telemáticas de la Administración, sustituyendo a las notificaciones en papel. **PERÚ**. El Artículo 104, inciso e), del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por la Ley 27256, señala que la notificación tributaria podrá realizarse por medios electrónicos. En ese sentido, el referido Código Tributario permite expresamente que las notificaciones en materia tributaria puedan hacerse por medio de sistemas de comunicación electrónicos, lo que implica la aceptación, entre otros, del correo electrónico. **ARGENTINA**. La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) mediante Resolución General No. 2109 del 2006 regula el domicilio electrónico y lo define como “*el sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza*”. **COLOMBIA**. En Colombia se han realizado diferentes esfuerzos para lograr un “Gobierno en línea”, entre los que destacan la Ley 527 de 1999 que reguló el acceso y uso de los mensajes de datos, de comercio electrónico y de las firmas digitales; la Ley 734 de 2002 (Código Disciplinario Único) que establece la posibilidad de realizar las notificaciones personales por medios electrónico, y para el caso que nos ocupa en materia tributaria la Ley 788 de 2002 estableció que el pagador de impuestos cuenta con la facultad de recibir notificaciones por medio tradicional o a través de correo electrónico. En ese sentido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) señala que la notificación electrónica tiene como objetivo principal dar a conocer al contribuyente los actos administrativos, entendiéndose como practicada a través de la entrega de una copia del acto correspondiente, dicha entrega se puede efectuar incluso por el propio correo electrónico, a través de la dirección electrónica proporcionada por el contribuyente. **BRASIL**. La *Receita Federal do Brasil* estableció el portal e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuyente). Desde marzo de 2011 los servicios de cobranza relativos a créditos fiscales son enviados a la caja fiscal electrónica de los contribuyentes. Estos avisos equivalen a una cobranza amigable y el contribuyente tiene un plazo de 30 días para regularizar su situación, evitando que sus deudas sean registradas como deuda activa. La Receita colocó también a disposición de los contribuyentes la opción del Domicilio Tributario Electrónico

La primera se refiera a **la notificación de los actos administrativos**; esto es, cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido. Por ejemplo, los requerimientos en materia de devoluciones, solicitudes de información y documentación, pago de contribuciones omitidas, revisiones electrónicas, entre otras<sup>33</sup>.

Como consecuencia, se estableció que el Servicio de Administración Tributaria enviará un aviso al correo electrónico que se proporcionó para informar que debe consultar el buzón tributario a fin de que se le notifique el acuerdo digital; cuestión que debe llevar a cabo dentro de los tres días siguientes a que se recibió el aviso electrónico.

Al consultar el buzón electrónico y abrir el documento a notificar, el sistema genera un acuse de recibo electrónico en donde constará la fecha y hora en que el contribuyente tuvo acceso al mismo, que servirá de base para tener por notificado el acto -de ser un día inhábil se tendrá por realizado en el día hábil siguiente-; en caso de que transcurra el plazo para llevar a cabo la consulta, la notificación se tendrá por hecha en el cuarto día.

---

(DTE), que permite que las cajas postales del e-CAC también sean consideradas como su domicilio tributario. La adhesión tiene grandes ventajas, la principal es que se consideran por notificadas las comunicaciones de los actos oficiales quince días después de que se registró el mensaje en la Caja Postal. Véase “El Buzón tributario a la luz de la reforma fiscal 2014”, PRODECON, noviembre, México, 2013, pp. 2-4. También consultable en [goo.gl/bwUOvE](http://goo.gl/bwUOvE).

<sup>33</sup> El nuevo paradigma de la fiscalización electrónica en materia fiscal federal, Diario *El financiero*, [goo.gl/lp5oXO](http://goo.gl/lp5oXO), México, 31 de junio de 2015 (consulta realizada el 20-enero-2017)

Por otro lado, permite **presentar promociones, solicitudes, avisos o dar cumplimiento a requerimientos de las autoridades fiscales**, a través del uso de la firma electrónica.

Finalmente, es un mecanismo para que el contribuyente se **informe sobre su situación fiscal**; lo que es una novedad, pues la reforma al Código Fiscal de la Federación -último párrafo del artículo 42- faculta al contribuyente para conocer el estado de cualquier procedimiento de fiscalización, lo que incluye los hechos y omisiones que vayan acaeciendo.

#### **IV. Análisis de la jurisprudencia**

En la ejecutoria de mérito, se analizan distintos preceptos y aristas relacionados con los temas señalados, relativos a la implementación del sistema electrónico tributario; sin embargo, la jurisprudencia se refiere específicamente al buzón tributario y sus notificaciones, por lo que hace al estudio de la vulneración de las garantías de seguridad jurídica y acceso a la justicia; lo que se desarrolló de la siguiente forma:

##### **Seguridad jurídica y acceso a la justicia.**

La alegada violación a estos derechos fundamentales, descansa sobre la base de que el empleo del buzón tributario como único medio de comunicación entre la autoridad y el contribuyente en el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica, genera incertidumbre jurídica en razón de que:

- No se prevén mecanismos efectivos que garanticen el derecho a la privacidad de los contribuyentes ni a sus datos personales contenidos en la información que se trasmite a través del referido medio de comunicación; e
- Impide al contribuyente saber con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones emitidas durante el procedimiento

respectivo, a fin de estar en condiciones de ejercer su derecho de defensa oportunamente, como sucede con la resolución provisional y la definitiva, las que por ser de especial trascendencia, deben **“notificarse por escrito”** conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, es decir, se deben notificar personalmente.

En ese contexto, la quejosa sostiene que se vulnera el derecho de acceso efectivo a la justicia, ya que al no tener certeza del momento en que se le notifican las resoluciones emitidas durante el procedimiento de revisión electrónica, se le impide impugnar oportunamente la resolución definitiva a través de los medios de defensa procedentes.

Los motivos de agravios antes precisados son en una parte **inoperantes** y en otra parte **infundados**.

Son inoperantes, en la medida en que se alega que el empleo del buzón tributario genera incertidumbre en el contribuyente al no preverse mecanismos para garantizar su derecho a la privacidad y certeza sobre el momento en que se le notifican las resoluciones susceptibles de ser recurridas. Ello, porque tales argumentos en realidad están enderezados a impugnar el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, en cuanto prevé el deber de emplear el buzón tributario como medio de comunicación entre la autoridad y los contribuyentes, lo cual, cabe apuntar, ya fue analizado en el considerando quinto de esta ejecutoria.

En otro aspecto, resulta infundados los argumentos que esgrime la recurrente, en tanto pretende demostrar que las normas impugnadas, al prever que todas las resoluciones deben notificarse a través del buzón tributario, transgreden los derechos fundamentales de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, ya que de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 constitucional, la resolución definitiva debe notificarse “por escrito”, esto es, personalmente, a fin de que se pueda impugnar oportunamente.

Así se afirma, toda vez que no existe disposición constitucional alguna que expresamente señale que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente. Además, lo previsto en el artículo 16 constitucional en el sentido de que nadie puede ser molestado en su persona, sus bienes, papeles o posesiones, sino en virtud de “mandamiento escrito”, significa que la orden, solicitud de información, resolución o cualquier otro acto que implique una restricción provisional a los derechos de las personas, debe constar en documento escrito, es decir, no puede verificarse de manera verbal.

Ahora, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38 prevé que los actos administrativos que se deban notificar deben **“constar por escrito en documento impreso o digital”** y en su artículo 134 establece que las notificaciones se harán **“personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos,**

**solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos”** y que en el caso de las **“notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autentica para abrir el documento a notificar”**, en la inteligencia de que previo a la notificación le será enviado un aviso **“mediante el mecanismo elegido”** para tal efecto.

Entonces, no puede estimarse que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica, dado que en el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente se señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse, se podrán notificar por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico **“en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autentica para abrir el documento a notificar”**, de lo que se sigue que el contribuyente sí está en aptitud de conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco puede estimarse vulnerado el derecho de acceso efectivo a la justicia.

Las consideraciones surgen del reclamo del recurrente que está relacionado con los artículos 17-K y 53-B del Código Fiscal de la Federación para sostener que existe violación a los principios de seguridad jurídica y acceso a la justicia.

Detalladamente, el recurrente destaca que se afecta el **principio de seguridad jurídica** ya que: i) no se prevén mecanismos efectivos que garanticen el derecho a la privacidad de los contribuyentes ni la protección de sus datos personales contenidos en la información que se transmite por buzón electrónico, y ii) se impide al contribuyente saber con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones emitidas durante el procedimiento respectivo, a fin de estar en condiciones de ejercer su derecho de defensa oportunamente, como debe ser el caso

de la pre-liquidación y la resolución definitiva, pues deben notificarse por escrito (personalmente) como lo exige el artículo 16 constitucional.

En cuanto al **derecho de acceso efectivo a la justicia**, se sostuvo que el mecanismo no da certeza del momento en que se notifican las resoluciones emitidas durante el procedimiento de revisión electrónica, impidiéndole impugnar oportunamente la resolución definitiva a través de los medios de defensa procedentes.

En la sentencia, la violación a la garantía de seguridad jurídica, en su primer vertiente -inciso i)- se consideró inoperante, al estar encaminada a combatir el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, en la parte que se había desestimado en el **quinto** considerando de la ejecutoria. Las razones que justificaron la inoperancia descansan en lo dicho a continuación:

**QUINTO. Buzón tributario. [...]**

Son **infundados** los argumentos de referencia pues, contrariamente a lo señalado por la quejosa, el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica.

En efecto, el referido derecho es la noción de contenido sustantivo prevista en el artículo 16 constitucional, en función de la cual se impone a los órganos del Estado la obligación de sujetarse a un conjunto de requisitos en la emisión de sus actos, para que los individuos no caigan en incertidumbre en su relación con aquél.

Este Alto Tribunal ha establecido que el derecho a la seguridad jurídica es respetado por las autoridades legislativas cuando las disposiciones de observancia general que crean, generan **certidumbre** en los gobernados sobre las consecuencias jurídicas de su conducta, pero también, cuando se trata de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, la acotan y limitan en forma tal que le **impiden actuar de manera arbitraria o caprichosa**, en atención a las normas a las que debe sujetarse al ejercer dicha potestad.

Al respecto, son aplicables la jurisprudencia 2a./J. 144/2006 y la tesis aislada 2a.XVI/2014 (10a.), que respectivamente señalan:

**“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES. (se transcribe)”**; **“DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES. (se transcribe)”**

Así, el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en **“saber a qué atenerse”** respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso. Por su parte, el **artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación**, dispone que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido; y II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

En su último párrafo, dicho precepto establece que las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general, y que la autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

En torno a esa regulación, en la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se precisó que la implementación del buzón tributario tiene por objeto **“avanzar en la simplificación administrativa con base en una filosofía de servicio que evite el excesivo formalismo, pero que a su vez fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante el aprovechamiento de la tecnología”**, ya que ello permite disminuir los plazos y los costos de los trámites que realizan los contribuyentes y las notificaciones que se les practican. Al respecto, también se señaló: **“(se transcribe)”**

Asimismo, en el dictamen legislativo de la Cámara revisora, se dijo lo siguiente: **“(se transcribe)”**

A juicio de esta Segunda Sala, tal regulación emitida bajo las consideraciones legislativas aludidas, de ninguna manera propicia incertidumbre en los contribuyentes ni permite a la autoridad una actuación arbitraria o caprichosa, en la medida que sólo instaura un

nuevo canal de comunicación entre unos y otra aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito.

Asimismo, lo señalado en el último párrafo del precepto analizado tampoco atenta contra los postulados del derecho fundamental que se aduce vulnerado, en tanto la obligación de consultar el buzón tributario dentro de determinado lapso una vez recibido el aviso electrónico correspondiente, y la medida dispuesta para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del medio elegido, tienen la finalidad de dotar de eficacia al nuevo mecanismo de comunicación autoridad-contribuyente, asegurando con ello que por primera vez –y de ahí en adelante– dicho sistema electrónico quede en funcionamiento.

Así, la norma reclamada deja en claro al contribuyente a qué atenerse, porque le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, la autoridad le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a los requerimientos que se le formulen y realizar consultas sobre su situación fiscal.

Al mismo tiempo, la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá ser utilizado para situaciones diversas de las que expresamente han sido establecidas por el legislador.

En tales términos, el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, al establecer al buzón tributario como sistema de comunicación electrónico entre la autoridad y los contribuyentes, no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica.

No pasa inadvertido para esta Segunda Sala que el motivo de inconformidad aducido por la quejosa, consiste esencialmente en que dicho precepto reclamado, al establecer el buzón tributario, prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas, sin que exista plena certeza de que el contribuyente se ha hecho sabedor de ellas, tomando en cuenta que no se tiene oportunidad de conocer cuándo la autoridad realizará algún requerimiento o notificará algún acto o resolución que puede incidir gravemente en la esfera jurídica de los contribuyentes, quienes tendrán que consultar internet constantemente, pudiendo ocurrir que el sistema falle o deje de funcionar, o que la notificación se clasifique como “spam”, y por ello el contribuyente nunca advierta que le ha sido notificado un acto o resolución, de forma tal que no puede implementarse de manera obligatoria un mecanismo de comunicación electrónico para actos tan trascendentes que pueden deparar en un crédito fiscal ejecutable, teniendo en cuenta que la posibilidad de



existencia de dichas fallas puede llegar a afectar el derecho de audiencia.

En torno a esas cuestiones, es importante reiterar que la vocación normativa del dispositivo impugnado consiste en instaurar un nuevo canal de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente, proveyendo a su eficaz funcionamiento inicial. En tal sentido, si la norma únicamente prevé la existencia jurídica de dicho medio, basta que el legislador estableciera claramente cuál será su objeto para estimar colmadas las exigencias del derecho a la seguridad jurídica. Concretamente, es suficiente la precisión contenida en la ley de que el buzón tributario servirá para que la autoridad notifique actos o resoluciones administrativas al contribuyente, sin resultar indispensable que en ese mismo precepto se establezcan medidas tendentes a asegurar que efectivamente se ha hecho o se hará sabedor de los actos o resoluciones notificados por la autoridad a través de ese medio.

Por ello, el hecho de que el artículo 17-K no contenga lineamientos para garantizar un adecuado procedimiento de notificación de actos o resoluciones administrativas por medios electrónicos, no implica una falta de certeza jurídica para el contribuyente.

Lo anterior es así, porque esa no es su finalidad normativa, ya que ésta se contrae a la creación del medio de comunicación de que se trata y a delimitar *qué* se podrá enviar a través de él, y no a detallar *cómo* se hará el envío respectivo, de manera específica, *cómo* se harán las notificaciones, ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor.

En todo caso, para verificar esas otras cuestiones, debe atenderse fundamentalmente al texto del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, ubicado en el Capítulo II “De las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal”, del Título V “De los Procedimientos Administrativos”, del referido código, el cual establece:

**“Artículo 134.** (se transcribe)”

Las razones legislativas que precedieron esa regulación, se observan en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, que en la parte conducente señala: “(se transcribe)”

Asimismo, la Cámara revisora expuso sus consideraciones en el dictamen correspondiente, en el cual señaló: (se transcribe)

Lo anteriormente transcrito, permite corroborar que es una norma diversa al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, con sus propias motivaciones, la que se encarga de regular en particular lo relativo a las notificaciones mediante el buzón tributario y la que, en todo caso, debe cumplir con las exigencias constitucionales correspondientes.

Consecuentemente, dado que no es posible atribuir al artículo 17-K los vicios de inconstitucionalidad que señala la quejosa por falta de certeza en la notificación de los actos de autoridad o resoluciones

administrativas, no puede resultar violatorio del derecho fundamental a la seguridad jurídica, máxime que tan solo crea el medio de comunicación electrónico a través del cual habrán de realizarse aquéllas conforme a su propia regulación.

Como consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte determinó que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación no violaba la garantía de seguridad jurídica; esto debido a que la implementación del buzón tributario y la manera en que se tienen por realizadas las notificaciones de los actos y resoluciones que se comunican en esa vía, no propicia incertidumbre en los contribuyentes, ni permite una actuación arbitraria de la autoridad, pues sólo se instaure como un nuevo canal de comunicación entre unos y otra, aprovechando los avances tecnológicos.

Asimismo, se estableció que tanto la obligación de consultar el buzón tributario dentro de un lapso, una vez recibido el aviso electrónico y la medida para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del medio elegido, buscan dotar eficacia al mecanismo. Adicionó que no se genera inseguridad jurídica, ya que claramente se establece a qué debe atenderse el contribuyente, permitiendo conocer que tendrá asignado un buzón tributario, que a través de éste se le efectuarán las notificaciones de cualquier acto o resolución que se emita, y que por esa vía, deberá presentar sus promociones y consultar su situación fiscal, sin que pueda generar actuaciones arbitrarias o excesivas, pues no podría ser utilizado para situaciones distintas a las señaladas.

En cuanto al reclamo respecto a que la forma de notificación no genera plena certeza de que el contribuyente se ha hecho sabedor de la misma,

advirtió que la previsión contenida era suficiente al establecer el buzón tributario como un canal para notificar al contribuyente actos y resoluciones. Entonces no era necesario exigir medidas para asegurar que efectivamente conoció de la misma, pues ello se regulaba en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación que se refiere a las formalidades de las notificaciones.

Ahora bien, en relación con el segundo aspecto de la garantía de seguridad jurídica -inciso ii)- consideró infundado el argumento. La Segunda Sala hizo tal determinación, pues consideró que el artículo 16 constitucional, en ningún momento exigía que las notificaciones se realizaran, indefectiblemente, de manera personal, ya al hacer referencia al “mandamiento escrito”, se entendió que la orden, solicitud de información, resolución o cualquier otro acto que implique una restricción provisional a los derechos de las personas, no puede verificarse de manera verbal.

De esta forma, se exige que los actos a notificar consten por escrito, en documento impreso o digital, y en el caso de notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar. Estas afirmaciones deben hacerse en la inteligencia que, previo a la notificación, será enviado un aviso “mediante el mecanismo elegido”.

Por lo anterior, se consideró que existían suficientes mecanismos para estimar que no violaba la garantía de seguridad jurídica, pues el

contribuyente sí estaba en aptitud de conocer con certeza el momento en que se notificó la resolución definitiva a fin de impugnarla oportunamente.

Finalmente se indicó, que la razón anterior, también justificaba que no se vulnerara el derecho de acceso a la justicia.

## **V. Conclusiones.**

De una revisión de la jurisprudencia con la ejecutoria de mérito, se obtiene que la misma no se encuentra debidamente soportada, pues se torna dogmática y no analiza debidamente los planteamientos hechos valer por el recurrente. Se afirma lo anterior, por lo siguiente:

- a) Violación a la garantía de seguridad jurídica en relación a que no se establecen elementos efectivos para garantizar el derecho a la privacidad de los contribuyentes ni a sus datos personales.**

En la ejecutoria, el señalamiento se consideró inoperante debido a que había sido analizado en el considerando quinto. Esta aseveración es incorrecta, toda vez que en el considerando quinto no se analizó el planteamiento del recurrente bajo la perspectiva de que el artículo debía establecer mecanismos para la protección de su privacidad y datos personales.

Se precisa que lo resuelto por la Segunda Sala descansa en que el buzón tributario se trataba de un nuevo canal de comunicación entre las

autoridades y los particulares, que no causaba afectación al recurrente la obligación de consultarlo, ya que era un mecanismo para dotarle eficacia.

De esta manera, el análisis de la garantía de seguridad jurídica, bajo la perspectiva de saber a qué atenerse, recayó en el hecho de que la ley indicaba claramente la exigencia de consultar el buzón tributario y los supuestos en que se utilizaría el mismo. Finalmente, se dijo que no era necesario exigir medidas para asegurar que se conocía la notificación, pues se atendía el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Como se observa, en ningún momento se involucró el planteamiento del recurrente, en cuanto a que en el artículo impugnado debían establecerse mecanismos para garantizar la privacidad y protección de datos; por el contrario, sólo se hizo un pronunciamiento relacionado con la manera en que se efectúa la notificación y si era necesario establecer lineamientos para garantizar que se tuvo conocimiento.

Entonces, se estima que era indispensable un pronunciamiento expreso sobre el tema, ya que el planteamiento era claro. Se debió contestar de manera similar a lo dicho en el considerando sexto, que analizó el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, preceptos del reglamento y diversas reglas de miscelánea fiscal:

**SEXTO. Contabilidad Electrónica.** A fin de dar respuesta a los argumentos expresados por la parte quejosa con el objeto de demostrar la inconstitucionalidad del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es preciso tener en cuenta que dicho numeral, es del tenor siguiente: [se transcribe] [...]

Por tanto, tal y como se señaló en párrafos precedentes, si la parte quejosa afirma que las normas reclamadas son violatorias del derecho de protección de datos personales, porque no se prevé *“algún ordenamiento legal o administrativo –diferente a las disposiciones que establezcan deberes de los servidores públicos de probidad y conducta- que pormenorice o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas”*; resulta claro que tal planteamiento no es apto para demostrar el extremo que pretende porque no confronta el texto normativo con el constitucional.

Consecuentemente, deben declararse **inoperantes** los argumentos con los que se pretende demostrar la inconstitucionalidad de las normas generales impugnadas, por una posible omisión legislativa.

Además, resulta inoperante el argumento de la quejosa relativo al vicio de inconstitucionalidad que se atribuye a las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9., y 2.8.1.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, bajo la misma idea de que tampoco establecen un mecanismo que *pormenorice o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas*; toda vez que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, no se encuentra facultado para regular dicho aspecto, puesto que ello se encuentra reservado a una ley expedida por el Congreso de la Unión, y no a una miscelánea fiscal expedida por una autoridad administrativa.

Tal afirmación tiene su sustento en los artículos 16, segundo párrafo, y 73, fracción XXIX-O, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en la parte conducente, a la letra dicen:

**“Artículo 16. (...)**

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, **en los términos que fije la ley**, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.”

**“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:**

(...)

**XXIX-O.-** Para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.”

El segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de junio de dos mil nueve, tutela un derecho relacionado con la **protección de datos personales**, al acceso, rectificación y cancelación de tales datos, así como a manifestar su

oposición, en los términos que fije la ley, precisando que ésta establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud pública o para proteger los derechos de terceros.

De donde se advierte, que el Poder Reformador reservó en una ley expedida por el Congreso de la Unión, para regular lo relativo al derecho de protección de datos personales, la cual también establecerá los supuestos de excepción de tal derecho, por las razones que la propia Constitución prevé.

Por su parte, el artículo 73, fracción XXIX-O, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Congreso de la Unión, para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.

De donde se colige, que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión, para legislar en materia de protección de datos personales.

El Congreso de la Unión, en uso de tal atribución constitucional expidió la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de junio de dos mil dos (vigente en la época), la cual tiene por objeto proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal, así como garantizar la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados.

Cabe destacar que las quejas no reclamaron la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, sino las referidas disposiciones de carácter administrativas, bajo el argumento de que son violatorias del derecho de protección de datos personales, porque no establecen un mecanismo que *pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, pérdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas*; argumento que resulta inoperante, toda vez que, como se mencionó anteriormente, la regulación del derecho de protección de datos personales es materia exclusiva de una ley expedida por el Congreso de la Unión y no de una miscelánea fiscal expedida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria; por tanto, es inoperante el vicio de inconstitucionalidad que se atribuye a la citada regla fiscal.

Similares consideraciones sostuvo esta Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 152/2012, bajo la Ponencia del Ministro Aguilar Morales, en sesión de seis de marzo de dos mil trece.

La parte disconforme endereza una serie de planteamientos en los que sostiene la inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil

quince, por considerar que vulneran el **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal- (derecho de autodeterminación informativa) debido a que las disposiciones reclamadas le obligan a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente e indefinida, información financiera y económica que es confidencial o privada ( y que no refleja propiamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), sin que medie su consentimiento ni mandamiento escrito por parte de autoridad; además de que con ello no se respeta al derecho de autodeterminación.

Lo cual resulta **infundado**.

Así es, en primer término, cabe recordar –según quedó precisado en párrafos que antecedente- que ni la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos ni la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, generan *-per se-* un acto de fiscalización permanente y tampoco un acto de molestia que tenga por objeto restringir de manera provisional o preventiva un derecho del gobernado. Lo anterior, ya que dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; con lo cual, queda desvirtuado el argumento relativo a la necesidad de que la autoridad emita un mandamiento escrito previo a la cumplimiento de la obligación impuesta.

Ahora bien, en una aproximación al tema que nos ocupa, es importante señalar que este Alto Tribunal ha sostenido que la idea de la privacidad puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia y al correspondiente derecho de que los demás no las invadan sin su consentimiento<sup>34</sup>.

Por su parte, también se ha dicho que el derecho a la vida privada, al igual que otros derechos fundamentales, no es absoluto, sino que puede restringirse en la medida en que las injerencias en este no sean abusivas o arbitrarias; y que lo que busca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las convenciones internacionales, es impedir que terceros difundan información de la vida privada ajena, sin consentimiento del titular<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup>Tesis 1ª. CCXIV/2009, de rubro: “**DERECHO A LA VIDA PRIVADA. SU CONTENIDO GENERAL Y LA IMPORTANCIA DE NO DESCONTEXTUALIZAR LAS REFERENCIAS A LA MISMA**”, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, página 277, de la Novena Época. Registro 165823.

<sup>35</sup> Tesis 1ª. XLIX/2014 (10ª) consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, página 641, de la Décima Época, con número de registro 2005525, de rubro: “**DERECHO A LA VIDA PRIVADA. ALCANCE DE SU PROTECCIÓN POR EL ESTADO**”.



En el caso en particular, la parte disconforme denuncia la violación al **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal-, debido a que, a su decir, las disposiciones reclamadas le obligan a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente e indefinida, información financiera y económica que es confidencial o privada y que, incluso, ni siquiera refleja propiamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo cual es a todas luces incorrecto, pues basta con imponerse del contenido de los artículos impugnados para advertir que la información contable que le obligan al contribuyente a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios electrónicos, se relaciona con: **catálogo de cuentas; balanzas de comprobación**, que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento); y **pólizas de periodo y sus auxiliares y folios fiscales**. Información que, dicho sea de paso, sí está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, no así con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas.

A fin de evidenciar lo anterior, resulta importante transcribir las disposiciones impugnadas.

'2.8.1.4. [se transcribe]

2.8.1.5. [se transcribe]

2.8.1.9. [se transcribe]'

No obstante, cabe precisar que el derecho de la disconforme a decidir qué información proporciona tampoco es absoluto, al estar limitado -en el caso que nos ocupa- al cumplimiento de disposiciones de orden público.

Así es, dada las particularidades del sistema de contabilidad electrónico, las obligaciones que derivan del artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación y su finalidad (consistente, en comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público), se estima que ese derecho –como se dijo- está sujeto a que la información sea útil para las autoridades fiscales, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De no considerarlo así, se llegaría al absurdo de pensar que la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones estaría supeditado a la voluntad del contribuyente, lo cual no es jurídicamente válido, por mandato del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Además, contrario a lo aseverado por la disconforme, este Alto Tribunal ha establecido que la autodeterminación (de contribuciones) establecida en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal; de ahí que, al amparo de dicha figura no

es jurídicamente posible considerar que -bajo la implementación de un nuevo modelo para el cumplimiento y revisión de las obligaciones fiscales- el contribuyente pueda negarse a proporcionar la información para tales fines, al amparo del **derecho fundamental a la privacidad** –en su dimensión de controlar la difusión de la información personal-; ello debido a que, como se dijo, el cumplimiento de las obligaciones fiscales no está a la voluntad del contribuyente.

Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 11/2012 (9a.)<sup>36</sup>, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Segunda Sala comparte, cuyo contenido es el siguiente:

**“OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.** [se transcribe]

Todo lo anterior, permite a esta Segunda Sala declarar la constitucionalidad de los artículos impugnados, debido a que el ejercicio del derecho a la privacidad, encuentra su límite en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. [...]

Bajo esta perspectiva, el precepto que se cuestiona no viola la garantía de seguridad jurídica por no establecer mecanismos de protección de privacidad y de datos personales, ya que por un lado, el reclamo sería inoperante, en la medida que la Segunda Sala sostuvo que los requerimientos se vinculan con el cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente y no aspectos confidenciales o de la vida privada; y por otro, sería infundado ya que existe un mandato constitucional en que las autoridades están obligadas a preservar y mantener protegidos los datos personales que posean, de forma que (a pesar que el precepto no lo señale expresamente) la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental es la que establece dichos requerimientos y exigencias, misma que no fue impugnada.

---

<sup>36</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, página 478, de la Décima Época. Registro 160032.

- b) Violación a la garantía de seguridad jurídica en relación a que se impide al contribuyente saber con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones emitidas, a fin de estar en posibilidad de ejercer su derecho de defensa oportunamente, y que esto debe notificarse por escrito.**

La Segunda Sala estimó infundado el señalamiento, al considerar que el artículo 16 constitucional, en ningún momento exigía que las notificaciones se realizaran, indefectiblemente, de manera personal, pues al hacer referencia al “mandamiento escrito”, entendió que se refería a que no se realizaran de manera verbal. Además, indicó que existe certeza del momento en que se tenga por hecha la notificación, a partir de la generación del acuse de recibo que se emite al momento de la consulta.

Sobre el primer aspecto, se coincide con la ejecutoria, pues el alcance del artículo 16 constitucional no puede llegar al extremo de prohibir que un mandamiento escrito se haga del conocimiento mediante medios electrónicos, pues en todo momento es posible comprobar la existencia del acto y su contenido, además que su validación se obtiene de la firma electrónica, que permite conocer el origen de su suscriptor y genera la manifestación de voluntad.

Adicionalmente, este tipo de notificaciones y los actos que se hagan del conocimiento, deben cumplir con los requisitos de todo acto administrativo, como son:

1. Constar por escrito en documento impreso o digital.
2. Señalar la autoridad que la emite.

3. Señalar lugar y fecha de emisión.
4. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
5. Ostentar la firma del funcionario competente, y en su caso, el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigido. De ignorarse el nombre, precisar datos suficientes para su identificación. En este caso, la firma electrónica.
6. Realizarse por el Buzón Electrónico.
7. Poder imprimirse por el interesado y contener un sello de autenticación.

Expuesto lo anterior, se advierte que la jurisprudencia no refleja lo dicho en la ejecutoria, pues el rubro es tajante (**“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA”**) y se afirma que no se violan los derechos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia; sin embargo, a pesar de que la ejecutoria hace un análisis de seguridad jurídica por virtud del mandamiento escrito, el texto de la jurisprudencia no se refiere de manera alguna a este aspecto. En este mismo sentido, tampoco se advierte que se haya emitido un criterio sobre el tema específico, por lo que considero que se trató de una omisión sobre un tema que debió atenderse.

El segundo aspecto (relacionado con la violación a la garantía de seguridad jurídica en virtud de que este tipo de notificaciones electrónicas no permite generar certeza del momento en que se llevaba a cabo, sobre todo para los actos susceptibles de impugnación), si bien el Alto Tribunal advirtió que la notificación se materializaba a partir de su consulta y por tanto existía certeza a través de la generación del acuse de recibo, no verificó el supuesto en el que no se hace la consulta del sistema, por lo que se tendrá por hecha la notificación al cuarto día.

Este supuesto tiene consecuencias distintas a lo que sustenta el proyecto, pues el aviso de consulta no se existe, en virtud de que el contribuyente no la lleva a cabo; se trata pues, de una sanción que establece la ley por el hecho de que omitir consultar el buzón electrónico, a pesar que se le informó a través del correo electrónico que contaba con un término de tres días para hacerlo.

El análisis del caso es de relevancia, toda vez que no existirá certeza del momento en que se tenga por hecha la notificación. Luego, para el estudio de este punto, se considerará que una notificación tiene por objeto comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial; su importancia radica en que la comunicación a las partes o terceros de los actos procesales es lo que permite que haya continuidad en el proceso, en la medida en que esa comunicación constituye el requisito sin el cual los actos previos no surten efectos y, por ende, sus consecuencias jurídicas no pueden aplicarse válidamente.

Lo anterior no implica que deban hacerse todas las notificaciones de manera personal, pues incluso dentro de las reglas que rigen las mismas, se prevén procedimientos para los casos en donde no se encuentre a la persona, como es el uso de citatorios o instructivos. De esta manera, no puede sostenerse la aseveración de que el legislador no estaba en posibilidad de establecer un mecanismo, para que en caso de que el recurrente no consultara el buzón tributario, tuviera por hecha la notificación al día siguiente del periodo para realizarlo, dado que esa consecuencia está prevista en la propia ley, y por tanto, se tiene certeza del momento en que se tendrá por realizada.

Además el recurrente es quien señala el correo electrónico al que se le enviarán los avisos desde el primer momento en que se habilita el buzón tributario; por lo que es él quien al habilitar su funcionamiento, decide a donde llegará esa información.

Aun cuando, el recurrente sostenga que podría darse el caso en que el correo electrónico no se recibiera o por alguna circunstancia no tuviera conocimiento (como sucede en las demás formas de notificación de actos y resoluciones), dichos aspectos recaen en un ámbito probatorio; de ahí que, deban atenderse a través de los mecanismos establecidos específicamente para analizar la validez de las notificaciones, a fin de analizar si efectivamente se acreditó la situación y si fue por causas no imputables al interesado. Así, las cuestiones probatorias de ninguna manera, permiten demostrar la inconstitucionalidad de la ley.

En el último aspecto, la jurisprudencia y la ejecutoria señalan que no existió afectación a la garantía de acceso a la justicia, por las razones que utilizó para desestimar el apartado anterior. Estimo que si bien las garantías se encuentran relacionadas, era necesario un pronunciamiento específico que justificara lo conducente en relación al acceso efectivo a la justicia.

Tal como se ha indicado anteriormente, la garantía de acceso efectivo a la justicia tiene una connotación distinta a la seguridad jurídica, pues no va relacionada en cuanto a si al sujeto de la norma se le respetan garantías mínimas procesales, o si conoce las consecuencias jurídicas de los actos y sus reglas. Más bien, se vincula con los medios que el Estado establece para la defensa de los derechos de las partes, a fin de que sean eficaces y permitan realmente la defensa de los gobernados.

En esta óptica, el estudio del asunto debió encaminarse en otro sentido; es decir, desarrollar las razones por las que el uso del buzón electrónico y la posibilidad de hacer las notificaciones de actos y resoluciones a través de ese medio, no afecta el acceso efectivo a la justicia y, esencialmente, el derecho que se tiene a recurrir las decisiones tomadas.

La propia Segunda Sala ha sostenido el criterio de que dentro del juicio contencioso administrativo federal, las actuaciones de mayor entidad deben ser notificadas de manera personal o por correo certificado, a fin de que se cumplan con los derechos fundamentales de acceso efectivo a la justicia y de defensa adecuada:

**JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. EL AUTO QUE TIENE POR CONTESTADA LA DEMANDA Y CONCEDE AL ACTOR EL PLAZO LEGAL PARA AMPLIARLA, DEBE NOTIFICARSE PERSONALMENTE O POR CORREO CERTIFICADO, A FIN DE TUTELAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA Y DE ADECUADA DEFENSA.** Acorde con los principios constitucionales que rigen en materia de derechos humanos, el de acceso a la justicia conlleva, para los órganos jurisdiccionales, el deber de proteger y respetar los derechos fundamentales vinculados con aquél, así como garantizar la efectividad de los medios legales de defensa, lo que de suyo implica acudir a una interpretación de la ley que permita lograr tales objetivos. En tal sentido, debe tenerse en cuenta que en el juicio contencioso administrativo federal el derecho del actor para ampliar su demanda se traduce en una formalidad esencial del procedimiento, en tanto tiene por objeto que pueda expresar los argumentos y ofrecer las pruebas que estime conducentes para impugnar las cuestiones que desconocía al formular su demanda inicial o que introdujo la autoridad al contestarla. Por tanto, la circunstancia de que el artículo 67 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no prevea expresamente como supuesto de notificación personal o por correo certificado el auto que tiene por contestada la demanda, no impide que así se realice cuando en dicho proveído se concede al actor el plazo legal para ampliarla, ya que de esa manera se garantizan sus derechos fundamentales de acceso efectivo a la justicia y de adecuada defensa previstos en los artículos 17, párrafo segundo, y 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente. Incluso, si se tiene en cuenta que conforme al numeral 67, en relación con el diverso 17 del indicado ordenamiento legal, se notificará personalmente el requerimiento al actor para que dentro del plazo de 5 días presente las copias que debió adjuntar al escrito de ampliación de la demanda, es inconcuso que el auto que le concede el plazo legal para ampliarla al tenerla por contestada también debe notificarse de manera personal, al ser evidente que se trata de una actuación de mayor entidad, y tener la misma finalidad del auto por el que se emplaza a juicio a la demandada, además de que ello es acorde con la intención del legislador de restringir ese tipo de notificaciones a los casos más trascendentes.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Época: Décima Época. Registro: 2003859. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 75/2013 (10a.). Página: 950.



Así, se considera acertado el sentido de la decisión; sin embargo, debió justificarse porqué la notificación electrónica permite el conocimiento de los actos y resoluciones que se hacen saber por esa vía, así como el hecho que las consecuencias que se generan por no consultar el buzón electrónico (teniendo la posibilidad de hacerlo) no afectan el derecho de acceso a la justicia efectivo, pues en todo momento el recurrente tuvo posibilidad de realizarlo.

Finalmente, existe una realidad en el país que no puede ser ignorada. La implementación del sistema electrónico, si bien es loable, presupone que las personas tienen acceso a una computadora con Internet, cuando en muchas zonas del país aún no es una realidad. Por ello, pudiera darse el caso de que efectivamente no tengan la posibilidad de conocer la existencia de notificaciones pendientes. Si bien no es salvable en todos los casos, puede reducirse en la medida que para establecer el buzón tributario, el contribuyente debe generar su primer acceso y designar el correo electrónico al que deban llegarle los avisos.

No obstante lo anterior, para los casos en que se acredite que no se cuenta con acceso a Internet, los mecanismos para cuestionar este tipo de notificaciones deben abordar dicha problemática atendiendo a la realidad o condiciones de los contribuyentes, bajo una perspectiva realista; sin que ello genere la inconstitucionalidad de la norma.

## **VI. Fuentes consultadas.**

Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 22ª. Ed. Editorial Themis, México, 1997.

- Armienta Calderón, Gonzalo M. "El tributo como técnica de control ambiental, en el marco de los acuerdos internacionales". *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. Núm. 9 Año III.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, editorial Porrúa, 2005
- Caballero Veganzones, Rodrigo, "Algunas consideraciones sobre la fiscalidad ambiental", *Boletín Jurídico de Derecho*, octubre 2001.
- Calvo Ortega, Rafael, *Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1999.
- Chapoy, Dolores B. *Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Financiero*, Editorial Mc Graw- Hill Interamericana, México, 1997.
- Código Fiscal de la Federación, Porrúa, México, 2014, 2015 y 2016.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, México, 2017.
- Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa, México, 2006
- Figuroa Neri, Aimée. *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*. Editorial Porrúa, México, 2000.
- Flores, Ernesto. *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos*, Ed. 33ª. Porrúa, México, 2001.
- González García, Eusebio, "Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad", *Revista ARS IURIS*. No. 3. 1990.
- González Márquez, José Juan. *La responsabilidad por el daño ambiental en México. El paradigma de la reparación*. Universidad Autónoma Metropolitana. Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial, México, 2002.
- González Márquez, José Juan, *La responsabilidad por el daño ambiental en México. El paradigma de la reparación*. Universidad Autónoma Metropolitana, Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial. 2002.
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Thomson, México, 2002.
- Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

Moreno Arellano, Graciela, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada (comp.) *Impuestos Ambientales Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Instituto Nacional de Ecología, México, 2002.

OCDE, *La administración electrónica: un imperativo*, OECD Publishing, 2003

\_\_\_\_\_, "Impuestos Ambientales y la Reforma Tributaria Verde", *1er. Trimestre Fiscal*. No. 75. Marzo, 2003.

\_\_\_\_\_, *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, 2013

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Derecho Tributario*. Plaza Universitarias Ediciones, España, 1994.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "El Buzón tributario a la luz de la reforma fiscal 2014", *PRODECON*, noviembre, México, 2013.

Quintana, Jesús y Jorge Rojas, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1997.

Quintanilla, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1991.

Reyes, Ramón, "Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo", *Nuevo consultorio fiscal*, Núm. 286. Edición 2001.

Ríos Granados, Gabriela, (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Tomo I, México, Porrúa-IIJ, 2007.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª. Edición, Editorial Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 2002.

Rosembuj, Tulio, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Ediciones Jurídicas S. A., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995.

Sagardi, Augusto Fernández "La obligación tributaria. Un recordatorio y aparente abandono conceptual en el Derecho Positivo Mexicano", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 12, Año IV, 2001.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999.

Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*. 20ª. Ed. Editorial Porrúa, México, 2000.

Stuart, John, *Principios de Economía Política*, Fondo de Cultura Económica, México, 1985.

Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Editorial Lex Nova: Valladolid, 1999.