



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

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN: SEGURIDAD JURIDÍCA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Raisa Tamara Araiza Coronado

Director de Tesis

Dr. Juan Manuel Otero Varela

INDICE

	Página
I. <u>Introducción</u>	2
II. <u>Principios y Reglas</u>	7
II.I. <u>Jurisprudencia de origen</u>	9
II.II. <u>Ejecutoria de origen</u>	9
III. <u>Análisis doctrinal</u>	67
IV. <u>Análisis de la jurisprudencia</u>	109
V. <u>Conclusiones</u>	125
VI. <u>Bibliografía</u>	127

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito analizar, a la luz de los principios constitucionales y reglas de derecho, la jurisprudencia 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”, así como la ejecutoria de la cual derivó, en el amparo en revisión 1287/2015, dictada por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante “la Corte”).

De la ejecutoria que se va a analizar derivaron veinticuatro jurisprudencias, por lo que es muy extensa, sin embargo, ello no implica que todo lo analizado en ella por la Corte es aplicable a este análisis.

En efecto, la ejecutoria en comento se divide en tres grandes rubros: en el considerando quinto se analiza la figura del “buzón tributario”, en el considerando sexto se analiza la figura de la “contabilidad electrónica” y en el considerando séptimo se analiza la figura de la “revisión electrónica”.

En el considerando quinto se hace el estudio de inconstitucionalidad del artículo 17-K (*buzón tributario*) del Código Fiscal de la Federación mientras que en el considerando séptimo se realiza el de los diversos 42, fracción IX (*facultades de comprobación: revisiones electrónicas*) y 53-B (*lineamientos de las revisiones electrónicas*) del citado código.

Como se mencionó en el primer párrafo de esta introducción, la jurisprudencia que se va a examinar se refiere a la constitucionalidad de las “notificaciones de actos susceptibles de impugnarse que se realicen a través del buzón tributario”, por lo que el análisis de este trabajo se limitará al realizado por la segunda sala de la Corte en los considerandos quinto y séptimo de la ejecutoria, en lo que se refiere a la constitucionalidad de los artículos 17-K y 53-B, último párrafo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, ambos del Código Fiscal de la Federación, mismos que a la letra dicen:

“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.”

(...)

“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.”

En este punto conviene hacer referencia a la exposición de motivos, presentada por el Ejecutivo Federal, mediante la cual se creó el buzón tributario, para conocer la intención del ejecutivo en su instauración, así como el propósito con el cual fue creado. Al respecto, se precisó, medularmente, lo siguiente:

“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 ello, utilizar los medios electrónicos y digitales para los tramites permitirá disminuir, además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente existen, pues se realizarían de forma 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; asimismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso 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.”¹

De la exposición de motivos que dio origen al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la intención del ejecutivo fue crear un nuevo medio de comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, así como simplificar ciertos trámites a que los contribuyentes están obligados, mediante la instauración

¹ Iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación de fecha 8 de septiembre de 2013. Página 83.

de un sistema electrónico que les evite a los contribuyentes acudir a las oficinas de la autoridad.

Así las cosas, el buzón tributario, aparentemente, se traduce en un beneficio tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

Asimismo -aunque no haya sido parte de los motivos de la exposición-, el hecho de que el buzón sea de naturaleza electrónica implica que la información que se maneje a través de él será, necesariamente, digital, lo que se traduce en una disminución significativa del uso de papel, y por tanto tiene como consecuencia un ahorro para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones e implica, aunque no haya sido intención del ejecutivo, una “política verde”.

Ahora bien, de la citada exposición se advierte la intención es que constituya una “facilidad” para los contribuyentes, ya que, al dejar ser requeridos presencialmente en las oficinas de la autoridad, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales se vuelve, o debería volverse, más “cómodo” y “económico”, por ejemplo, al evitarse filas en las oficinas de la autoridad, el tener que agendar citas con la autoridad, o tener que cumplir requerimientos en papel que necesariamente implican un gasto para los contribuyentes.

Sin embargo, en contraposición a la facilidad descrita en el párrafo precedente, se encuentra la “facilidad” de la autoridad de notificar sus actos o resoluciones por esa misma vía. Este punto constituye la cuestión a analizar en el presente.

Así las cosas, el presente tiene como propósito realizar una crítica a lo juzgado por la referida segunda sala a la luz de los siguientes:

II. PRINCIPIOS Y REGLAS

De la ejecutoria en análisis se desprenden los siguientes principios y reglas:

A. Buzón Tributario

- I. Seguridad jurídica**
 - i. Derecho de petición**
 - ii. Irretroactividad de la ley**

II.I. JURISPRUDENCIA DE ORIGEN

“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.”

II.II. EJECUTORIA DE ORIGEN

“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 aquel 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 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: (...)

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 aquel 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; asimismo, 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 legisladora, 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 legisladora 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 legisladora 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 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 ésta 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 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 aquel 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 aquel 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 legisladora 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 sólo crea el medio de comunicación electrónico a través del cual habrán de realizarse aquéllas conforme a su propia regulación.

Análisis desde la perspectiva del derecho a la igualdad

En otro aspecto, la quejosa sostiene que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación viola el referido derecho fundamental, porque al establecer el buzón tributario, el legislador no otorga las mismas

oportunidades a los contribuyentes tratándose de sistemas de comunicación electrónica.

En tal sentido, la peticionaria señala que a través de dicho precepto se prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas que incidirán en la esfera patrimonial de los contribuyentes, sin contar con un medio alternativo de notificación para aquellos que no cuenten con servicios de Internet a efecto de que puedan hacerse sabedores de tales actos; mientras que en el caso de los contribuyentes obligados a ingresar contabilidad electrónica en términos del artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación -que también tendrán asignado buzón tributario-, sí tienen esa posibilidad, porque de acuerdo con la regla I.2.8.7. de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, quienes no cuenten con servicios de Internet, podrán entregar físicamente su documentación contable en la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su domicilio fiscal, teniendo entonces un medio alternativo para ello.

Antes de abordar el estudio de esos planteamientos y asumir una determinada postura, resulta importante precisar que, no obstante haberse confirmado el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con la referida regla miscelánea, es atendible el argumento de desigualdad, en la medida en que se plantea de manera correlacionada con el artículo 17-K del Código Fiscal de Federación, respecto del cual, sí resultó procedente el juicio.

Aclarado lo anterior, se estima que los planteamientos de referencia son infundados, habida cuenta que el referido precepto legal, no viola el derecho fundamental de igualdad.

El aludido derecho reconocido en el artículo 1o. constitucional, se erige como uno de los valores superiores del orden jurídico mexicano y se cimienta en la idea de colocar a los particulares en condiciones tales que puedan acceder a otros bienes y derechos protegidos

constitucionalmente, eliminando cualquier situación de desigualdad manifiesta.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, de manera reiterada, 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.

Ahora, el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias del derecho de igualdad, no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto.

Por ello es que esta Segunda Sala definió los criterios que deben seguirse para determinar, si una disposición es violatoria del derecho fundamental de igualdad, en la jurisprudencia 2a./J. 42/2010, que señala: (...)

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.

Tomando en cuenta las premisas mencionadas, a continuación se emprenderá el análisis de igualdad siguiendo los criterios definidos por esta Segunda Sala, en la jurisprudencia 2a./J. 42/2010.

En primer lugar, resulta imprescindible determinar si el parámetro de comparación sugerido por la parte quejosa es adecuado para llevar a cabo un juicio de igualdad entre los sujetos comparados y determinar si existe o no un tratamiento diferenciado que, en su caso, se encuentre justificado para no violentar el derecho de igualdad.

Como ya quedó anotado, el trato desigual denunciado como inconstitucional, se plantea a partir de que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, al establecer el buzón tributario, no otorga las mismas oportunidades a los contribuyentes tratándose de sistemas de comunicación electrónica, pues para aquellos que deban ser notificados de algún acto o resolución administrativa que no cuenten con servicios de Internet, no se prevé un medio alternativo de notificación; mientras que los contribuyentes obligados a ingresar su contabilidad que tampoco cuenten con servicio de Internet, sí tienen la alternativa de entregarla directamente ante la autoridad hacendaria.

A juicio de esta Sala, el parámetro de comparación planteado por la quejosa no es adecuado, en la medida en que versa sobre situaciones jurídicas y de hecho diversas.

En efecto, con motivo de la creación del buzón tributario, dicha peticionaria pretende crear dos categorías de contribuyentes, a partir de la finalidad para la que se emplea esa vía de comunicación, a saber: los que deben ser notificados y los que deben enviar su contabilidad electrónica, basada en la sola circunstancia de que unos y otros están sujetos a los sistemas de comunicación electrónicos y, eventualmente, pueden no tener acceso al servicio de Internet.

Sin embargo, pierde de vista que el régimen jurídico de las notificaciones esencialmente contenido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, no es homologable al de la obligación consistente en entregar contabilidad electrónica a la autoridad, previsto en el artículo 28, fracción IV, del referido código, en relación con la regla I.2.8.7 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, la cual, como ya se dijo en apartados precedentes, quedó derogada.

En tal sentido, aun cuando las notificaciones y el envío de contabilidad deban efectuarse a través del mismo medio de comunicación electrónico (buzón tributario), el hecho de que se trate de figuras jurídicas distintas, con implicaciones y consecuencias diversas, impide que los contribuyentes destinatarios de las normas respectivas sean colocados en una situación comparable para efectos de un análisis constitucional de igualdad, en tanto no habría punto de contacto alguno que bajo una misma circunstancia o situación de hecho, revelara un trato diferenciado injustificado.

Lo anterior, permite advertir que, en caso de suscitarse una diferencia relevante para efectos del juicio de igualdad, ésta no provendría de la norma tildada de inconstitucional, sino, en su caso, de las que regulan las notificaciones y la obligación de entregar a la autoridad la

contabilidad por medios electrónicos, respecto de las cuales, no se aduce un trato disímil en su respectivo ámbito normativo.

Incluso, cabe advertir que el trato diverso planteado por la quejosa, no se hace derivar de la regulación contenida en un mismo cuerpo normativo y al mismo nivel jerárquico, sino a partir de lo que estipula el Código Fiscal de la Federación (con motivo de la creación del buzón tributario) y lo señalado en una regla administrativa que ha quedado derogada (regla I.2.8.7. de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce), lo que en sí mismo excluye la posibilidad de que una misma autoridad emisora hubiese provocado alguna desigualdad.

Lo que cobra relevancia al tener en cuenta que la posibilidad prevista en la precitada regla general, de entregar la información contable directamente ante la autoridad hacendaria en "medios electrónicos tales como discos compactos, DVD o memorias flash", cuando no se tuviera acceso a Internet, no se reitera en la Regla Miscelánea Fiscal de dos mil quince, ya que en su regla 2.8.1.5., se prevé que ante tal supuesto, los contribuyentes "podrán acudir a las ALSC donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde la sala de Internet".

De acuerdo con lo expuesto, al no quedar satisfecho el presupuesto indispensable para efectuar el análisis señalado, no es posible continuar con el desarrollo de los restantes pasos del test antes mencionado, en tanto no existe una situación comparable que pudiera dar lugar a un eventual trato diferenciado.

En todo caso, en lo que corresponde al ámbito normativo del artículo 17-K reclamado, es dable afirmar que no genera trato diferenciado alguno y, por ende, no viola el derecho de igualdad contenido en el artículo 1o. constitucional.

Ello es así, porque atendiendo al carácter de contribuyente que le puede asistir a las personas físicas y morales que se encuentren

inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, el precepto legal impugnado establece para todas ellas, bajo idénticas circunstancias e implicaciones, la asignación del buzón tributario como medio comunicación electrónica con las autoridades hacendarias quienes, en efecto, a través de ese medio, realizarán la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emitan en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, en tanto los contribuyentes, por esa misma vía, presentarán promociones, solicitudes, avisos, darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

En tales términos, se advierte que el dispositivo de referencia no ocasiona desigualdad alguna y menos en los términos planteados por la quejosa, tomando en consideración -como se precisó antes- que su vocación normativa se circunscribe a dar existencia jurídica al buzón tributario y a delimitar qué se podrá enviar a través de él, sin que en ello exista distinción de cualquier clase entre los sujetos destinatarios de la norma.

Cabe apuntar que, del análisis de la demanda de amparo y sus ampliaciones, no se advierte que la parte quejosa haya expresado argumento alguno enderezado a demostrar la inconstitucionalidad de las disposiciones reglamentarias y administrativas que desarrollan y pormenorizan el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, por vicios propios.

(...)

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 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 aquel 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 aquel 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 en que el tercero aportó dicha información o documentación; el contribuyente contará con un plazo de cuatro días contado a partir de 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 1o., 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 y 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 (10a.) sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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.

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.

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 la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), 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 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.

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 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 aquel 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 aquel 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: (...)

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 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 contribuyente, para que,

junto con el resto de la información y documentación que obra en otros sistemas electrónicos análogos, se integre una base datos que permita agilizar y efficientar 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: (...)

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 de la Nación, 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 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: (...)

En tal contexto, es menester señalar que en términos del artículo 6o. 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 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 de 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: (...)

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 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: (...)

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 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: (...)

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 sólo 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: (...)

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: (...)

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 previstos 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:

- 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 transmite 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.

Derecho de igualdad.

La parte quejosa refiere que los preceptos legales impugnados, violan el derecho de igualdad que tutela el artículo 1o. 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.”

III. ANALISIS DOCTRINAL

III.I. Seguridad Jurídica

La seguridad es la mayor aspiración del contribuyente en el derecho tributario.²

Para conceptualizar el principio de seguridad jurídica, diversos autores, han sostenido que la exigencia de la seguridad jurídica sólo puede ser cumplida en base a la positividad del derecho³.

Nuestro máximo órgano judicial define a dicho principio, como el conjunto de *“derechos subjetivos públicos en favor de los gobernados, que pueden ser oponibles a los órganos estatales, a fin de exigirles que se ajusten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones”*.⁴

Definición que, para mayor abundamiento, desglosa de la siguiente forma⁵:

- *“Derechos subjetivos públicos en favor de los gobernados”*

Se refiere a los derechos subjetivos que entrañan una facultad que deriva de una norma, y son públicos porque se pueden hacer valer ante el Estado y sus autoridades.

- *“Oponibles a los órganos estatales”*

Se refiere a que el respeto de dichos derechos puede ser reclamado al Estado

² García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 19.

³ Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”.

⁴ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 11.

⁵ Ídem. Página 11 a 13.

- *“Requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos”*

Se refiere a que los requisitos están previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las leyes secundarias que de ella deriven, a *contrario sensu*, si el Estado comete actos donde tales requisitos no hayan sido cubiertos, la seguridad jurídica habrá sido vulnerada.

- *“No caer en estado de indefensión o de incertidumbre jurídica”*

Se refiere a que a todos los individuos tienen pleno acceso a la justicia, el Estado no subordina a sus intereses la estabilidad social que demanda la subsistencia del derecho.

- *“Pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones”*

Se refiere a que, en tanto, la conducta del Estado para con los particulares no desborde el marco de libertad y de igualdad que el texto constitucional asegura a través de las garantías individuales, debe esperarse que las condiciones de igualdad y libertad de los gobernados no se degenere en condiciones de desigualdad.

Podría decirse, que la seguridad jurídica, consiste en la propia existencia del derecho, es decir, la existencia de un orden jurídico es ya de por sí una garantía de seguridad y la seguridad fundamenta y justifica el surgimiento de las instituciones jurídicas y del Estado mismo.⁶

César García Novoa afirma que la seguridad que deriva de la existencia del Estado no puede localizarse sólo en su condición de poder público componedor de conflictos, sino que, el Estado debe expresar la seguridad a través de su función de garantía, de tal forma, que la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho.

⁶ García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 22

La forma en que el referido autor entiende la seguridad jurídica permite definirla como “seguridad a través de Derecho”⁷.

De acuerdo con el multicitado autor César García Novoa, para una justificación plena de la seguridad jurídica no bastará constatar la vinculación de la seguridad con el Estado, pues no debe darse por hecho que la seguridad jurídica es una derivación automática de la existencia de un orden jurídico del Estado, sino que la seguridad jurídica requerirá, además, que dicho Estado sea “éticamente aceptable”⁸.

Consecuentemente, un ordenamiento cuyo contenido no sea justo nos llevaría a una “seguridad de la inseguridad”⁹, por lo que no debemos quedarnos con la afirmación de la seguridad a través del derecho, sino que la seguridad jurídica debe ser, además, la “seguridad del derecho mismo”¹⁰.

Es decir, no existirá una seguridad *por medio* del derecho sin la seguridad *en el* derecho.¹¹

En efecto, por seguridad jurídica, debe entenderse, no la seguridad por medio del derecho, es decir, esa seguridad que el derecho nos confiere al garantizar nuestra vida o nuestros bienes, pues ésta va ya implícita en el concepto de la adecuación a un fin, sino la seguridad del derecho mismo.¹²

Para lograr la seguridad jurídica deben reunirse cuatro condiciones:

1. Que el derecho sea positivo.
2. Que dicho derecho positivo sea basado en hechos.

⁷ Ídem. Página 23

⁸ E. Garzón Valdez en César García Novoa (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 24.

⁹ A. Pérez Luño en García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 25.

¹⁰ G. Radbruch en García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 25.

¹¹ Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”.

¹² G. Radbruch en Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”.

3. Que dichos hechos puedan establecerse con el menor margen posible de error.
4. Que dicho derecho positivo emane de un Estado que cuente con un aparato legislativo autónomo.¹³

Sin embargo, se considera que no debe afirmarse ciegamente que cualquier norma por el simple hecho de consistir en derecho positivo -por sí sola- da seguridad jurídica a los gobernados.

Sino que debe compatibilizarse, o poner en el mismo plano, el concepto de *seguridad* con el concepto de *justicia-valor*, lo que es decisivo a la hora de superar una visión de la seguridad basada en presupuestos positivistas y conservadores para elevarla al plano de la “seguridad constitucional”¹⁴. Es decir, la seguridad jurídica no se manifiesta a través de lo que “debe ser jurídico” sino lo que, a través del contenido en el orden jurídico, “debe ser justo”.

Una vez establecido que la seguridad jurídica es un principio que debe estar consagrado a nivel constitucional, luego entonces, estamos hablando de un derecho fundamental.

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por *seguridad constitucional?*, a fin de desarrollar dicho concepto, vale la pena mencionar a los artículos constitucionales¹⁵ que, de acuerdo con la Corte -sin adentrarnos a la materia penal- contemplan este derecho fundamental:

Artículo	Manifestación del principio de Seguridad Jurídica
8	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho de petición
14	<ul style="list-style-type: none"> • Irretroactividad de la ley • Audiencia • Exacta aplicación de la ley • Legalidad

¹³ Ídem.

¹⁴ L. Parejo Alfonso en García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Página 25.

¹⁵ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pp. 19 a 21.

16	<ul style="list-style-type: none"> • Autoridad competente • Mandamiento por escrito, en el que se funde y motive la causa legal para cometer un acto de molestia contra un particular • Inviolabilidad del domicilio
----	---

Seguridad Jurídica a la luz del artículo 8° constitucional

Para dar inicio al estudio del derecho fundamental a la seguridad jurídica conviene citar el contenido del artículo 8 constitucional:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”¹⁶

El artículo 8 constitucional, según la Corte, previene que las peticiones que formulen los gobernados sean atendidas de modo expedito por las autoridades del Estado. Se trata pues, de una obligación positiva a cargo de dichas autoridades de responder a lo solicitado, exponiendo las razones y fundamentos que justifiquen si se accede o no a lo solicitado por el gobernado, asimismo, que no basta con que la autoridad sea un servidor público que actúe como ente perteneciente al gobierno del Estado, sino que, además es preciso que tal autoridad sea competente para atender a dicha petición.¹⁷

Hasta aquí, conviene hacer un breve paréntesis para enfatizar que, el derecho de petición no debe ser confundido con la “negativa ficta”, institución exclusiva de las

¹⁶ Artículo 8° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁷ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guerrero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pp. 23 a 26.

materias fiscal y administrativa, regulada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La Negativa ficta consiste en que el peticionario deberá considerar que la autoridad resolvió negativamente a su petición transcurrido el plazo con que la autoridad contaba para resolver.¹⁸

No debe considerarse que la negativa ficta constituye una violación al derecho de petición pues el gobernado cuenta con los medios de defensa previstos en la ley para combatirla.

En efecto, la principal diferencia entre el derecho de petición y la negativa ficta es que, mientras que en la primera el silencio de la autoridad resulta violatorio del artículo 8 constitucional y ante ello procede el juicio de amparo, en la segunda el silencio de la administración se entiende como una respuesta en sentido negativo impugnabile a través del juicio contencioso administrativo.¹⁹

Seguridad Jurídica a la luz del artículo 14 constitucional

Por otro lado, el artículo 14 constitucional contiene cuatro manifestaciones del derecho fundamental a la seguridad jurídica, la primera que se refiere a la irretroactividad de la ley, consagrada en su primer párrafo, de acuerdo con la Corte, consiste en que “las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectado hechos o situaciones que se presentaron antes de su vigencia, problema que se conoce también como conflicto de leyes en el tiempo”²⁰.

La primera manifestación consiste en lo siguiente:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”²¹

¹⁸ Artículo 37 Código Fiscal de la Federación.

¹⁹ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guerrero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pp. 30 a 32.

²⁰ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guerrero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 38.

²¹ Artículo 14, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, siempre y cuando con la aplicación retroactiva no se cause un perjuicio al gobernado, lo que se evidenciará con la incidencia que puede tener una ley nueva sobre situaciones jurídicas o derechos que se adquirieron bajo el imperio de una ley anterior, que adquiere la calidad de abrogada,²² o que, incluso, con anterioridad a la promulgación de la nueva ley no se encontraban legislados.

Nuevamente, conviene hacer un breve paréntesis para distinguir a los derechos adquiridos, que se vulneran cuando una ley se aplica retroactivamente, con las expectativas de derechos.

Al respecto, la Corte se ha pronunciado en los siguientes términos:

Conforme a la teoría de los derechos adquiridos y las expectativas de derecho, el artículo 14 constitucional se refiere al legislador, por cuanto es quien expide las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el constituyente.

El derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho.

En tales condiciones, si una ley o acto concreto no afectan derechos adquiridos sino meras expectativas de derecho, luego entonces, no violan la garantía de irretroactividad.²³

Para resolver sobre la retroactividad de una norma, la Corte continúa pronunciándose respecto a las variantes o hipótesis ²⁴ que pueden darse:

²² Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. "Las garantías de seguridad jurídica". Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 40.

²³ Ídem. Pp. 44 a 45.

²⁴ Ídem. Pp. 47 a 48.

- Cuando durante la vigencia de una norma se actualiza simultáneamente el supuesto y la consecuencia, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar el supuesto sin violar la garantía de irretroactividad;
- Cuando una norma establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas, pero no todas se materializan, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin violar la garantía de irretroactividad;
- Cuando una norma establece supuestos pero no se realizaron sus consecuencias durante su vigencia, porque dicha realización estaba diferida en el tiempo o porque eran sucesivas o continuadas, ninguna norma posterior podrá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas por el hecho de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley; o,
- Cuando la norma contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia, la nueva norma no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior sin violar la garantía de irretroactividad.

Continuando con el análisis del artículo 14 constitucional, la segunda manifestación del derecho fundamental a la seguridad jurídica, se refiere a la garantía de audiencia, que de igual forma, se encuentra en su segundo párrafo.

Al respecto, conviene citar la disposición referida:

“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.”²⁵

La Corte define este derecho fundamental como el “derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste quede obligado a

²⁵ Artículo 14, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se escuche a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular los alegatos en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos”.²⁶

Haciendo referencia a la primera oración del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, la Corte señala que los actos privativos pueden provenir de autoridades administrativas, jurisdiccionales y legislativas. La inclusión de las autoridades legislativas encuentra su justificación en que éstas son las encargadas de que las leyes de procedimientos contengan los requisitos necesarios para que se satisfaga la garantía de audiencia, sin que por ello deba entenderse que los gobernados pueden acogerse a la tal garantía antes de que se promulgue una ley, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles serían aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.²⁷

Siguiendo esa misma línea, en el juicio previo a que se tiene derecho antes de que proceda el acto privativo, señala que en aquel que se lleve a cabo deben observarse las formalidades esenciales del procedimiento.

Mismas que de acuerdo con el pleno de la Corte “son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traduce en los siguientes requisitos:

- La notificación del inicio del procedimiento;
- La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- La oportunidad de alegar; y,
- El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

²⁶ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 51.

²⁷Ídem. Pp. 54 a 55.

De no respetarse los requisitos anteriores, se violaría el derecho fundamental de audiencia cuyo fin es precisamente evitar la indefensión del afectado”.²⁸

El párrafo tercero del artículo 14 constitucional consagra el derecho fundamental de exacta aplicación de la ley, a saber:

*“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.”*²⁹

Si bien, tiende a regular la materia penal, merece ser mencionado por su similitud con la aplicación estricta de las disposiciones fiscales consagrada en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

El derecho fundamental de exacta aplicación de la ley se traduce en la prohibición de imponer penas por analogía o por mayoría de razón, pues la imposición de una pena, implica también por analogía, la aplicación de una norma que contiene una determinada sanción a un caso que no está expresamente castigado por ésta, es decir, aquella imposición y aplicación por analogía es la que proscribire dicho derecho fundamental.³⁰

Por último, el derecho fundamental de legalidad, que constituye la cuarta manifestación de la seguridad jurídica en el artículo 14 constitucional:

*“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.”*³¹

Debe tenerse en cuenta que, al hablar de juicios del orden civil, el texto constitucional no se refiere exclusivamente a aquellos que se rigen por el Código

²⁸ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pp. 55 a 56.

²⁹ Artículo 14, párrafo tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁰ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 66.

³¹ Artículo 14, párrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Federal de Procedimientos Civiles sino que, alcanza a los juicios administrativos, mercantiles, familiares y aun a los laborales.³²

Lo que el constituyente buscaba con este derecho era garantizar que el juicio se resuelva –tan solo- con fundamento en la ley, y en su defecto, en su interpretación o en los principios generales del derecho, sin que ello implique una excesiva fundamentación y motivación en la resolución.³³

Es importante mencionar algunos de los métodos de interpretación que existen. De acuerdo con la Corte, tendrá lugar la interpretación cuando de una interpretación literal no se comprenda el sentido de la ley, y consisten en lo siguiente:

- *Sistemático o de interpretación armónica.*
Consiste en determinar cuál es el sentido y el alcance de un precepto cuando éste es relacionado con los otros preceptos de la ley a la que pertenece.
- *Gramatical*
Consiste en el significado literal de las palabras con que la ley está redactada.
- *Progresivo*
Consiste en comparar las condiciones jurídicas que prevalecían al expedirse la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1917, en relación con las existentes actualmente.³⁴

Si una vez agotados los métodos de interpretación, no ha sido posible comprender el sentido de la ley, puede válidamente -y se considera que tiene la obligación- recurrirse al uso de los principios generales de derecho, a fin de no dejar de resolver al gobernado.

Los principios generales del derecho, de acuerdo con la Corte, durante la quinta época, son aquellas verdades jurídicas, notorias, indiscutibles, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, mediante procedimientos

³² Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. "Las garantías de seguridad jurídica". Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 76.

³³ Ídem. Página 75.

³⁴ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. "Las garantías de seguridad jurídica". Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pp. 78 a 79.

filosófico-jurídicos de generalización³⁵, que constituyen herramientas para los juzgadores a fin de resolver lo más exhaustivo posible.

Seguridad Jurídica a la luz del artículo 16 constitucional

Por último, el artículo 16 constitucional manifiesta la seguridad jurídica, garantizando que los actos de molestia dirigidos a los gobernados hayan sido expedidos por autoridades competentes, los cuales los deben fundamentar y motivar debidamente, sin entrometerse en el domicilio.

Por lo anterior, resulta necesario citar los párrafos primero y undécimo de dicho artículo, mismos que contienen los derechos mencionados:

“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.

(...)

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”³⁶

El primer párrafo da luz de cómo deben de llevarse a cabo los actos de molestia, los cuales según la Corte, son los que “solo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos”.³⁷

Asimismo que, la constitucionalidad de tales actos dependerá, siempre, del cumplimiento de diversos requisitos³⁸:

³⁵ Ídem. Página 80.

³⁶ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁷ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 88.

³⁸ Ídem. Pp. 88 a 89.

- Que se exprese por escrito y contenga la firma del respectivo funcionario, lo que da certeza de la existencia del acto, asimismo para el que molestado pueda conocer con precisión de cual autoridad proviene así como su contenido y consecuencias.

Cualquier mandamiento oral es inconstitucional; además aunque la ley suprema no lo señale, se entiende que el mandamiento por escrito al que se refiere debe aparecer firmado pues solo de esa forma se asegurará su autenticidad.³⁹

- Que provenga de autoridad competente, lo que significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo.

De acuerdo con la Corte, en el terreno jurídico, la competencia es el conjunto de facultades que las normas jurídicas otorgan a las autoridades estatales para desempeñar, dentro de los límites establecidos por tales normas, sus funciones públicas.⁴⁰

En consecuencia, si la autoridad no es competente, el acto que emita será nulo, es decir, no producirá efecto alguno.⁴¹

- Que en dicho escrito se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que implica que en el acto de molesta debe expresarse los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son los previstos en la disposición legal que se encuentra aplicando.

De acuerdo con la Corte, jurídicamente, fundar un acto de autoridad supone apoyar la procedencia de tal acto en razones legales que se encuentran establecidas en un cuerpo normativo; y en ese mismo acto estará motivado

³⁹ Ídem. Página 91.

⁴⁰ Ídem. Página 94.

⁴¹ Ídem. Página 95.

cuando la autoridad que lo emita explique o dé razón de los motivos que la condujeron a emitirlo.⁴²

Por último, también salvaguarda la inviolabilidad del domicilio, la cual según la Corte, en la jurisprudencia de rubro “Visita domiciliaria. El visitador debe identificarse antes de entrar al domicilio, en atención al derecho humano a la inviolabilidad de éste”⁴³, tiene dos momentos:

1. Cuando el visitador acude al domicilio a solicitar la entrada para realizar la visita, caso en el cual deberá identificarse ante quien le permita la entrada, para que éste tenga la certeza de que se trata de un funcionario autorizado para esos efectos y,
2. Una vez dentro del domicilio, en uso de las facultades contenidas en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, procederá al inicio y desarrollo de la visita.

Así, la entrada al domicilio y la realización de la visita constituyen momentos distintos, el primero que, al consistir en la intromisión a aquél, requiere que se salvaguarde el derecho humano a su inviolabilidad y, por tanto, obliga al funcionario a identificarse ante quien le da el acceso y, el segundo, que se efectúa dentro del domicilio.

Las autoridades administrativas pueden efectuar visitas domiciliarias sin previa orden judicial, pero ello se debe a que tales visitas pretenden tan solo advertir que se han respetado los reglamentos sanitarios y de policía, y que se han acatado las disposiciones fiscales; a todo esto, las visitas deben estar fundadas en las leyes respectivas y sujetas a las formalidades prescritas para los cateos, es decir no pueden hacerse arbitrariamente.⁴⁴

Seguridad Jurídica en Materia Tributaria

⁴² Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 97.

⁴³ Visita domiciliaria. El visitador debe identificarse antes de entrar al domicilio, en atención al derecho humano a la inviolabilidad de éste. (2015). Tesis: II.3o.A.195 A (10a.).

⁴⁴ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003. “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 98

En relación con la materia tributaria, partiendo del significado que le atribuye la primera sala de la Corte en la jurisprudencia de rubro: “Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste”⁴⁵, sostiene que el objetivo perseguido por dicho principio constitucional es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

Lo esencial de dicho principio radica en que los contribuyentes deben "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, de tal forma que, según la Corte, se le concede a la ley el papel de instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la propia ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado, lo que válidamente puede traducirse en la afirmación de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les faculta.

La seguridad jurídica es la “certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias”⁴⁶

Cesar García Novia afirma que, será a partir del sometimiento constitucional del tributo cuando sea posible definir una auténtica seguridad jurídica en materia tributaria.⁴⁷

Es decir, el tributo debe pasar los filtros que establecen los artículos 8, 14 y 16 ya analizados.

⁴⁵ Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste. (2013). Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.).

⁴⁶ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

⁴⁷ García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Ed. Marial Pons. Página 103.

Desde otra perspectiva, Pantagioso Velloso Da Silveira afirma que la potestad tributaria solo puede ejercerse mediante la Ley.

Para dicho autor el principio de seguridad jurídica está detrás del principio de legalidad, al asegurar un límite formal al sistema de producción de las normas; detrás del principio de equidad que asegura la no confiscatoriedad de los tributos; y detrás del principio de capacidad contributiva, que asegura que el sujeto tributará respetándose la cobertura de sus gastos vitales e ineludibles.

Para Pantagioso Velloso Da Silveira, la legalidad tiene su causa en la seguridad jurídica, ya que a través de la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.

La seguridad jurídica que el sujeto siente al considerar su “saber a qué atenerse” frente a un hecho determinado, lo eleva a derecho fundamental, pues lo vincula con el derecho mínimo a la vida⁴⁸, o como es conocido en la doctrina mexicana, al mínimo vital.

El derecho al mínimo vital procura que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente.⁴⁹

Esa vinculación entre la obligación de tributar y el respeto al mínimo vital es lo que hace que se erija como derecho humano o derecho fundamental a la seguridad jurídica en materia tributaria.

Así, la seguridad jurídica, en un sentido amplio, está inmersa en todos los principios del derecho tributario, por ser fundamento de ellos.⁵⁰

⁴⁸ Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”.

⁴⁹ Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano. (2007). Tesis: 1a. XCVII/2007.

⁵⁰Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”.

Por ejemplo, un tributo equitativo y no confiscatorio otorgará seguridad al sujeto pasivo, pues éste sabrá que el fisco no le impondrá tributos irracionales⁵¹ o desconocidos. Asimismo, cuando un tributo es acorde a la capacidad contributiva generará seguridad al sujeto pasivo, por que el contribuyente al pagar el tributo sabe que lo hace en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público.⁵²

Así, el principio de igualdad también dará origen, como vimos, a la seguridad jurídica, pues la igualdad alienta el mismo tratamiento jurídico a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil.⁵³

III.II. Igualdad

De acuerdo con González Galindo, este principio encuentra su origen en la máxima de la que habla Adam Smith, en su obra “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, mejor conocida como la riqueza de las naciones, señala como primer principio o máxima, substancialmente, la siguiente:

*“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, viene a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.*⁵⁴

Para González Galindo la “justicia” de la que habla Adam Smith se cumple cuando se dan dos subprincipios: el de generalidad, que consiste que todas las personas se ubiquen en la situación jurídica que señala la ley como hecho generador del

⁵¹ Ídem.

⁵² Ídem.

⁵³ Ídem.

⁵⁴ Smith Adam, Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Traducción de Gabriel franco (1997) en Gonzalo Galindo Gustavo. “Derecho contributivo Mexicano”. Página 60.

crédito fiscal, sin excepción, deben pagar impuestos, y el de uniformidad, que considera que “todas las personas sean iguales frente al tributo”⁵⁵, pero considerando que no todos los contribuyentes son iguales, el mismo autor señala que, atendiendo a su capacidad contributiva y en aras de ser proporcionales, se debe atender al principio de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, que se sustenta en la teoría del sacrificio de John Stuart Mill, que establece “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”⁵⁶.

Así, al hablarse de uniformidad, realmente lo que se está haciendo es hablar de igualdad.

A manera de ejemplo, el principio de igualdad se manifiesta a lo largo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de términos como: “todos”, “ningún”, “toda persona”, “todas las personas”, “los mexicanos”, etc. estos términos indican que las autoridades, el legislador e incluso, en algunos casos, los particulares, han de respetar ese mandato de generalización de los derechos fundamentales.⁵⁷

Asimismo, se encuentra recogido, dentro de nuestro sistema normativo, por primera vez en el primer párrafo del artículo 4 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice: “el varón y la mujer son iguales ante ley”.

De acuerdo con Armando Miranda Perez, el principio de igualdad consagrado en la constitución mexicana, aunado a su carácter de valor y de principio –*stricto sensu*– viene a configurarse dentro del ordenamiento jurídico, como un instrumento

⁵⁵ Margain Manautou Emilio en Gonzalo Galindo Gustavo. “Derecho contributivo Mexicano”. Página 61.

⁵⁶ Ídem.

⁵⁷ Miguel Carbonell Sánchez en Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 177.

especifico de realización de la igualdad material; una igualdad que reviste de un doble sentido: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley.⁵⁸

De acuerdo con el mismo autor, el “trato desigual en la aplicación de la ley” se deduce del carácter eminentemente formal⁵⁹ (en contraste con la naturaleza material de la igualdad en la ley) del juicio de constitucionalidad. Así, el criterio para apreciar la desigualdad en la aplicación de la ley no es la norma cuya interpretación varía, sino la necesidad de los órganos judiciales de actuar sin contradecir injustificadamente sus propios precedentes”.⁶⁰

En sentido contrario, se considera que el criterio para apreciar el “trato desigual en la ley” si es la norma.

Para Karla Pérez Portilla, dicho principio tiene diversas divisiones teóricas, tales como: igualdad ante la ley, igualdad en la ley, igualdad en la aplicación de la ley, el mandato específico de no discriminación y finalmente, la igualdad sustancial.⁶¹

La misma autora, define el principio de igualdad como “una relación cualitativa, que significa correspondencia entre un grupo de diferentes objetos, personas, procesos o circunstancias que tienen las mismas cualidades en por lo menos algún aspecto, pero no en todos, es decir, debe considerarse alguna característica en específico”.

Por otro lado, Miranda Perez lo define como “una situación en la que se encuentran todos los seres humanos, en el sentido de gozar de la titularidad de los derechos del hombre sin discriminación de sexo, nacionalidad, edad, religión, raza, ocupación, condición económica, ideología, residencia, entre otras”.⁶²

Para Peter Westen, constituye un principio porque marca el criterio que rige la conducta a seguir en determinadas situaciones y permea al ordenamiento jurídico

⁵⁸ Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) “la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Página 17.

⁵⁹ Ollero Tassara A. “Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial”. (1989). En Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) “la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Página 17.

⁶⁰ Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) “la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Página 17.

⁶¹ Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 3.

⁶² Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) “la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Página 17.

en su conjunto cuando unifica a los sujetos en la titularidad de aquellos derechos que –en cuanto reconocidos y garantizados a todos y en igual medida- son llamados universales o fundamentales.⁶³

En efecto, la igualdad es un concepto complejo, que ha evolucionado a lo largo del tiempo. Miguel Carbonell señala que, para el pensamiento constitucional, el principio de igualdad ha tenido en el pasado, tiene en la actualidad y está llamado a tener en el futuro, una importancia fundamental. El primer artículo de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 tiene por objeto justamente el principio de igualdad: “Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”⁶⁴.

Así las cosas, la igualdad ha sido uno de los ideales políticos más importantes y quizá sea hoy en día uno de los ideales sociales más controvertidos. Tales controversias encuentran su origen en las interrogantes siguientes: ¿Qué ha de entenderse por igualdad?, ¿cuál es la relación entre la igualdad y la justicia? y finalmente, ¿igualdad de qué o entre quienes?⁶⁵

Para responder las cuestiones anteriormente planteadas, el análisis del principio de igualdad debe partir de la premisa de que la igualdad consiste esencialmente en una relación tripartita entre dos o más objetos o personas y una o varias cualidades⁶⁶, es decir dos sujetos respecto de una característica en común que resulta ser igual en ambos sujetos, dicha característica será el punto de comparación para realizar el análisis de igualdad, es decir, “dos objetos *a* y *b* son iguales porque comparten cierto aspecto.”⁶⁷

Según Perez Portilla, mediante la igualdad se describe, se instaura o se prescribe una relación comparativa entre dos o más sujetos u objetos que poseen al menos

⁶³ Peter Westen en Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 15

⁶⁴ Carbonell Sánchez Miguel (2012). “Igualdad”.

⁶⁵ Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 5

⁶⁶ Ídem. Página 6.

⁶⁷ Gosepath Stefan, “Equality”, the standford enciclopedia of philosophy en Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 6.

una característica relevante en común, y, en consecuencia, el juicio de igualdad excluye tanto la identidad como la mera semejanza.

Se debe excluir a la identidad y a la semejanza del juicio de igualdad, a la identidad, porque dicho concepto implica que los sujetos a comparar tienen en común todos sus elementos o características, y a la semejanza, porque dicho concepto, si bien implica que exista algún rasgo en común, no obliga a hacer abstracción de los elementos propios o diferenciadores.⁶⁸

Por ello, dado que nunca dos sujetos serán iguales en todos los aspectos, los juicios de igualdad no deben partir nunca de la identidad, sino que, de acuerdo con la misma autora, serán siempre “juicios sobre una igualdad fáctica parcial”.

Se considera que dicha igualdad fáctica parcial, a que se refiere Perez Portilla, corresponde a la igualdad en la característica que se tiene en común, nada más.

Así, deberá partirse de dicha característica en común para realizar la comparación entre dos sujetos y determinar si existe o no igualdad entre ellos.

Los rasgos de los términos de la comparación que se tomarán en consideración para afirmar o negar la igualdad entre ellos es cosa que no viene impuesta por la naturaleza de las realidades mismas que se comparan porque toda igualdad es siempre, por eso, relativa, pues solo en relación con determinado *tertium comparationis*⁶⁹, puede ser afirmada o negada, y la fijación de ese *tertium* es una decisión libre, aunque no arbitraria, de quien juzga. Luego entonces, la igualdad es un concepto normativo y no descriptivo de ninguna realidad natural o social.⁷⁰

Así, ahora concluye Perez Portilla, que lo anterior implica que los juicios de igualdad serán siempre juicios valorativos, ya que afirmar que dos sujetos merecen el mismo trato supone valorar una característica en común.

⁶⁸ Ídem. Página 6.

⁶⁹ Anzures José Juan, Soberanes Díez José María. (2011). “La igualdad y la desigualdad jurídicas”.

⁷⁰ Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 7

De tal forma que es dable concluir que dos personas son “iguales” en tanto tienen o comparten una misma característica, por lo que se encuentran en un plano de igualdad respecto a esa característica.

Así, el tratamiento diferenciado se justifica en la medida en que pueden existir otros aspectos en los cuales difieren.

Decir que las personas son iguales es, por tanto, articular un estándar jurídico de tratamiento –un estándar o regla que especifica cierto tratamiento para ciertas personas-, por referencia a lo que son y a la manera en que en consecuencia deben ser tratadas.⁷¹

Pérez Portilla menciona que, las personas que por una regla se consideran iguales deben por esa misma regla, ser tratadas igual. De esta forma, se aprecia que la igualdad es completamente circular, es decir, “los iguales deben ser tratados iguales, pero cuando uno se pregunta ¿qué iguales?, la respuesta es: aquellos que deban ser tratados igual”.⁷²

Así, la igualdad deviene una forma tautológica, Peter Westen al analizar dicha fórmula concibió a la igualdad como una idea vacía o insuficiente, que depende de categorías para comparar derechos asignados para poder hasta entonces hablar de igualdad o desigualdad, precisamente en atención a los derechos que ya se tienen o de los que se carece. Por tanto, la igualdad jurídica no significa nada si no tiene relación con algún derecho preestablecido.

Es decir, tratar igual a los iguales no es más que una tautología en donde se habrá de tratar a los iguales de manera igual y los iguales son aquellos que deben ser tratados igual (dado que comparten una cierta característica).⁷³

Se comparte la postura de Westen al implicar la consideración de una regla preestablecida, para entonces y sólo entonces, poder hablar de igualdad, cuando dos personas cumplimentan el criterio relevante que determina su igualdad, misma

⁷¹ Ídem. Página 10.

⁷² Ídem. Página 10.

⁷³ Peter Westen en Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 11

que, de acuerdo con Westen, significa estar de acuerdo con una y con la misma regla.⁷⁴

Ahora, analizando la igualdad desde otro punto de vista: como contraposición a la “no discriminación”.

Con la finalidad de dar claridad terminológica y conceptual de la pluralidad de significados de la igualdad y la no discriminación, Miranda Pérez, dice que la igualdad presenta una formulación positiva, mientras que la discriminación es un enunciado semánticamente negativo, restringido y que complementa al anterior, existe igualdad cuando no hay discriminación y discriminación cuando no hay igualdad.⁷⁵

El mismo autor, define a la discriminación como “la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas situaciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico”.⁷⁶

Por otra parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha indicado⁷⁷ (en adelante “CIDH”) que la no discriminación, junto con la igualdad ante la ley, son elementos constitutivos de un principio básico y general relacionado con la protección de los derechos humanos, al hablar de igualdad ante la ley, este principio debe garantizarse sin discriminación alguna.

El principio de igualdad ante la ley y la no discriminación ha sido desarrollado por la doctrina y jurisprudencia internacionales de la siguiente manera:

“La noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a

⁷⁴ Peter Westen en Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Página 11

⁷⁵ Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) “la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Página 16.

⁷⁶ Ídem. Página 16.

⁷⁷ Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana De Derechos Humanos. Párrafo 83.

tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad. No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza”⁷⁸

Asimismo, la CIDH, ha analizado y determinado que, existe una diferenciación en los términos distinción y discriminación. El término “distinción” se empleará para lo admisible, en virtud de ser razonable, proporcional y objetivo, en tanto que el término “discriminación” se utilizará para hacer referencia a lo inadmisibles, por violar los derechos humanos. Por tanto, el término discriminación se utilizará para hacer referencia a toda exclusión, restricción o privilegio que no sea objetivo y razonable, que redunde en detrimento de los derechos humanos.⁷⁹

El juez de la CIDH, Hernán Salgado Pesantes, explica que, inseparable al principio de igualdad, está el de no discriminación, que determina el alcance del primero.

Salgado Pesantes, explica que el concepto de distinción se refiere al trato diferente del que se aplica de modo general, es decir, se individualiza una situación concreta con fundamento en determinadas razones.

Para que la distinción no se convierta en discriminación debe cumplir con las siguientes exigencias:

“Que persiga un fin legítimo y que tengan carácter objetivo, en el sentido de que haya una diferencia sustancial y no meramente formal, pues como señaló esta Corte la distinción de trato debe estar fundada en “supuestos de hecho sustancialmente diferentes y que expresen de modo proporcionado una fundamentada conexión entre esas diferencias y los objetivos de la norma”.⁸⁰

⁷⁸ Ídem. Párrafo 87.

⁷⁹ Ídem. Párrafo 84.

⁸⁰ Opinión Consultiva OC-4/84 (1984) en Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana De Derechos Humanos.

Además, esa diferencia debe ser relevante, poseer una importancia suficiente para justificar un trato distinto, y ser necesaria y no únicamente conveniente o útil. Por ejemplo, no basta la diferencia varón-mujer para imponer un trato distinto en el trabajo, pero sí lo es el hecho del embarazo y de la maternidad.

Debe haber proporcionalidad entre la diferencia fáctica y la jurídica, entre los medios escogidos y los fines; la desproporción entre el contenido del trato diferente y la finalidad propuesta lleva a la discriminación. Por ejemplo, para mantener una política laboral se dispone que al trabajador indocumentado se le despoje de sus derechos fundamentales.

Junto a la proporcionalidad suele señalarse la idoneidad o adecuación, referida a las consecuencias jurídicas que se quieren alcanzar con el trato diferenciado y tomando en cuenta las condiciones concretas y actuales en que se va a aplicar la distinción.

Pero hay un común denominador frente a los anteriores, que afina el contenido y alcance de los otros elementos, y es la razonabilidad. El empleo de estos elementos permite detectar la presencia de la discriminación en una “categoría sospechosa”.⁸¹

Así, cuando una diferencia de trato no encuentra justificación, no es necesaria ni proporcional, o sus efectos no son razonables, se estará ante un trato discriminatorio.

De esta manera, concluye la CIDH, que el Estado debe abstenerse de realizar acciones que de cualquier manera vayan dirigidas, directa o indirectamente, a crear situaciones de discriminación *de jure* o *de facto*. Esto se traduce, por ejemplo, en la prohibición de emitir leyes, en sentido amplio, de dictar disposiciones civiles, administrativas o de cualquier otro carácter, así como de favorecer actuaciones y

⁸¹ Salgado Pesantes Juez Hernán. Voto concurrente en Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana De Derechos Humanos. Párrafos 2 a 10.

prácticas de sus funcionarios, en aplicación o interpretación de la ley, que discriminen a determinado grupo de personas.⁸²

En el derecho comparado, para Jorge Correa Sutil, profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad Diego Portales en Chile, la garantía constitucional, o principio, de igualdad consiste en la obligación de asegurar a todas las personas la igualdad ante la ley y establece la prohibición a toda autoridad de incurrir en diferencias arbitrarias, siendo éstas aquellas que carecen de suficiente razonabilidad.

El mismo autor explica que, tanto en Chile como en el extranjero se han vertido fuertes críticas a la extrema discrecionalidad que brinda a los jueces la aplicación de la garantía constitucional de igualdad, la cual, según el autor permite a los juzgadores, a la hora de aplicarlo, tomar decisiones arbitrarias acerca de qué infringe y qué no infringe el principio de igualdad que no necesariamente se fundan en derecho, sino en sus propias preferencias personales.

Por otra parte, Fernando Atria⁸³, derivado de un análisis jurisprudencial que realizó en 1997, sostiene que la jurisprudencia de igualdad chilena ha incurrido en las siguientes tautologías:

- Que la igualdad consiste en la exclusión de privilegios, pero no ha dicho la jurisprudencia cómo distinguir algunos privilegios que ella no considera constitucionales de los que lo son.
- Que la igualdad implica igualdad absoluta, pero eso no ha sido nunca seriamente aplicado a caso alguno.
- Que, entonces significa igualdad relativa, es decir, que las leyes deben ser aplicadas, caso en el cual no se entiende por qué la igualdad es un derecho constitucional.
- Que la igualdad relativa debe ser entendida en un sentido fuerte, queriendo decir que lo que importa es que las diferencias de hecho en las

⁸² Opinión Consultiva OC-4/84 (1984) en Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana De Derechos Humanos. Párrafo 103

⁸³ Atria Fernando en Correa Sutil Jorge. (2011) "Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?". Página. 100.

circunstancias de dos personas o grupos sean tales que justifiquen el trato desigualitario, pero nunca ha dicho cuáles de todas las diferencias de hecho en las circunstancias.

- Que la igualdad significa que no se pueden dictar disposiciones jurídicas particulares, pero que eso no implica la inconstitucionalidad de una ley que distribuye desigualmente derechos entre tres personas individualmente identificadas.
- Que la igualdad se opone a discriminaciones que a ella le parecen obviamente privadas de razón, pero no ha hecho público cómo esto se puede saber de antemano.

Por último, respecto de este tema a la luz de autores chilenos, Miguel Ángel Fernández⁸⁴, señala que el juzgador habrá de apreciar “sobre la base del sentido común y a la luz del proceso, con mayor claridad que la presupuestada en cualquier estudio o análisis jurídico abstracto, qué es discriminatorio por arbitrario y qué es lo que se ajusta al principio de igualdad.

Ahora bien, respecto al principio de igualdad interpretado por el tribunal constitucional chileno, es oportuno mencionar la sentencia en la cual el tribunal examinó y concluyó que era inconstitucional un precepto del proyecto de la Ley Orgánica Constitucional sobre Votaciones Populares y Escrutinios, por establecer una misma e idéntica sanción de apremio para casos de no pago de una multa, cualquiera fuera su monto o la infracción que la hubiera originado, al considerar que la igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, en consecuencia, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes.⁸⁵ idea que rescató del autor argentino Linares Quintana que menciona que “no se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta, sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La

⁸⁴ Fernández Miguel Ángel en Correa Sutil Jorge. (2011) “Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?”. Página. 101

⁸⁵ Correa Sutil Jorge. (2011) “Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?”. Página. 102

igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición; precisando que la razonabilidad es el cartabón o estándar de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de la igualdad o la desigualdad.⁸⁶

Por mencionar un ejemplo, el mismo tribunal estimó, por decisión de mayoría, que infringía el principio de igualdad tratar tributariamente como rentas de trabajador dependiente, las que percibían los prácticos de puertos, en condiciones que reunían todas las características de trabajadores independientes.⁸⁷

Así, se ha desarrollado a lo largo del tiempo una doctrina que constituye un test de cinco requisitos para examinar la razonabilidad de la diferencia hecha por el legislador:

1. El trato diverso se justifica en la medida en que las situaciones fácticas se diferencien por cuestiones objetivas y relevantes.
2. La diferencia no debe fundarse en un propósito de hostilidad hacia un grupo vulnerable o importar un favor o privilegio personal indebido.
3. La finalidad que se persigue al hacer la diferencia debe ser lícita.
4. La distinción y trato diverso establecido por la ley debe ser razonablemente adecuada y necesaria para alcanzar el fin lícito en que se funda la distinción.
5. La diferencia debe pasar un examen de proporcionalidad en sentido estricto, considerando la finalidad de la ley, el caso concreto y los costos que se imponen a aquel que recibe el trato diverso, los que deben resultar tolerables a la luz de ese examen de proporcionalidad.

Respecto al primer punto del test, Jorge Correa Sutil concluye que lo que se exige con este requisito es que la desigualdad de trato legislativo se funde en diferencias

⁸⁶ Linares Quintana, segundo tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado, tomo 4º, pág. 263. En Correa Sutil Jorge. (2011) "Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?". Pp. 102 y 103.

⁸⁷ Correa Sutil Jorge. (2011) "Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?". Pp. 105 y 106

fácticas apreciables y relevantes que refieran a conductas y situaciones y no a personas determinadas.

Respecto al segundo punto del test, de igual forma el autor concluye que lo esencial de él consiste en exigir que el criterio de clasificación que funda la diferencias típicamente motivadas por prejuicios hostiles enquistados en grupos dominantes en contra de aquellos más vulnerable de la sociedad, particularmente cuando ellos se hacen radicar en características adscritas o en opciones impopulares, pero que deben estimarse como legítimas desde el punto de vista de la libertad individual.

Respecto al tercer punto del test, el autor estima que, para apreciar los límites de esta deferencia hacia el legislador sería necesario determinar la persecución de ciertos fines y estimar su licitud.

Respecto al cuarto punto del test, el autor se refiere al ejercicio de un control constitucional del cual se advierta que las deferencias hechas por el legislador resultan adecuadas y necesarias para alcanzar el fin lícito que se proponen. De tal forma que no se estiman arbitrarias las diferencias que puedan aceptarse como razonablemente encaminadas a lograr los fines y como arbitrarias aquellas inconducentes al logro de fines lícitos con que pretenden justificarse.

Respecto al quinto punto del test, el autor señala que lo que se persigue con este requisito es verificar que los daños no sean abierta o manifiestamente desproporcionados a los beneficios susceptibles de esperar de la medida, en caso de verificarse una desmesura entre los beneficios y los daños previsibles, la diferencia sería, luego entonces, arbitraria o carente de razonabilidad.

Finalmente, en materia tributaria, la igualdad suele configurarse en los ordenamientos nacionales como un derecho de los ciudadanos y un principio que obliga a los poderes públicos a garantizar la misma dentro del Estado.⁸⁸

De acuerdo con Miranda Perez, la igualdad en materia fiscal es la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible. Además, exige que a

⁸⁸ Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) "la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario". Página 16.

supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y esta debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía y progresividad.⁸⁹

El mismo autor continúa explicando que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos hace referencia a cualquier persona que el ordenamiento jurídico encuentre capacitado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin importar su situación subjetiva y nacionalidad.⁹⁰

Por lo que, de acuerdo con Miranda Pérez, las contribuciones desde la perspectiva del citado 31 se conciben como instrumentos de financiamiento que hace posible el sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con la capacidad contributiva del contribuyente.

Así, las discriminaciones por motivos del deber de contribuir, encuentran su encaje en el artículo antes citado, precepto que recoge el principio de igualdad tributaria, íntimamente enlazado al concepto de capacidad contributiva y al principio de progresividad.⁹¹

En conclusión, la igualdad no puede ser entendida como una aplicación rigurosa y uniforme del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circunstancias se tengan las mismas prerrogativas. En efecto, para determinar si el principio de igualdad ha sido violentado es obligatorio llevar a cabo un discernimiento, equiparando la norma jurídica o acto diferenciador y el factor de comparación a fin de analizar si existe desemejanza de trato y en su caso, si ésta es o no razonable y proporcionada.⁹²

III.III. Tutela Jurisdiccional: Acceso Efectivo a la Justicia

⁸⁹ Ídem. Página 17.

⁹⁰ Ídem. Página 17.

⁹¹ Miranda Perez Armando en Gabriela Ríos Granados (2006) "la influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario". Página 18.

⁹² Ídem. Página 18.

El derecho al acceso a la justicia es uno de los elementos que integran el derecho más amplio a la “tutela jurisdiccional”.⁹³

En ocasiones, señala Saavedra Álvarez, se confunde “acceso a la justicia” con “tutela jurisdiccional”, debe puntualizarse que, el derecho a la tutela jurisdiccional es de tipo genérico y que, a su vez, se integra por tres derechos: el acceso a la justicia, el debido proceso y, por último, la eficacia de la sentencia o decisión⁹⁴. Por lo tanto el “acceso a la justicia” es solo uno de los aspectos de la “tutela jurisdiccional”.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra este derecho fundamental en su artículo 17, primer y segundo párrafos, mismo que a la letra dice:

“Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

(...)

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”

La obligación impuesta al Estado en virtud del citado artículo indica que para preservar el orden social mediante la eliminación de la venganza privada, en términos del primer párrafo del citado artículo que establece que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, el Estado debe contar con tribunales que se encuentren siempre expeditos para impartir justicia, de forma gratuita y “breve”.

De acuerdo con la Corte, el derecho fundamental de acceso a la justicia consiste en la posibilidad de ser parte dentro de un proceso y de promover la actividad

⁹³ Saavedra Álvarez Yuria “artículo 17 de la constitución política de los estados unidos mexicanos. Acceso a la justicia”.

⁹⁴ Gonzales Pérez Jesús “el derecho a la tutela jurisdiccional” y Ovella Favela José “garantías constitucionales del proceso” en Saavedra Álvarez Yuria “artículo 17 de la constitución política de los estados unidos mexicanos. Acceso a la justicia”.

jurisdiccional que, una vez cumplidos los respectivos requisitos procesales, permita obtener una decisión en la que se resuelva sobre las pretensiones alegadas. Asimismo, menciona que, si bien en dicho precepto se deja a la voluntad del legislador establecer los plazos y términos conforme a los cuales se administrará la justicia, también debe estimarse que en la regulación respectiva puede limitarse esa prerrogativa fundamental, con el fin de lograr que las instancias de justicia constituyan el mecanismo expedito, eficaz y confiable al que los gobernados acudan para dirimir cualquiera de los conflictos que deriven de las relaciones jurídicas que entablan, siempre y cuando las condiciones o presupuestos procesales que se establezcan encuentren sustento en los diversos principios o derechos consagrados en la propia constitución.⁹⁵

La administración de justicia que efectúen los tribunales debe ser gratuita, lo que prohíbe el citado artículo 17 constitucional precisamente es que el gobernado pague a quienes intervienen en la administración de justicia por parte del Estado, toda vez que se espera que el acceso a la justicia no excluya ni aun a las personas con escasos recursos económicos.⁹⁶

Marabotto estima que ese derecho debe ser real y no tan solo retórico, el Estado debe procurar que la brecha entre norma y realidad sea lo más pequeña posible, permitiendo un adecuado acceso a la justicia.⁹⁷

Pues en efecto, como ya se expuso, si el Estado tiene monopolizado –como principio- el poder de solucionar los conflictos que se susciten entre las personas, es claro que tiene que permitir el fácil acceso de ellas a la jurisdicción.⁹⁸

Dicho de otro modo, cuando una persona cree que su derecho ha sido, de cualquier forma, afectado, violentado, amenazado o negado, es claro que tiene que tener la

⁹⁵ Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Página 105

⁹⁶ Ídem. Pp. 105 a 106.

⁹⁷ Marabotto Lugaro Jorge A. (2003) “Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia”.

⁹⁸ Ídem.

posibilidad cierta de que el Estado responda a su planteamiento y dé la solución prevista en el ordenamiento jurídico.⁹⁹

Para Marabotto no sólo se debe postular un acceso a la jurisdicción, sino que ese acceso debe ser efectivo, ya que, de nada valdría proclamar que las personas tienen acceso a la justicia si luego esa posibilidad resultada menguada o simplemente se carece de ella.

Un recurso será efectivo cuando no solo es fácil acceder a aquel sino que, además, es viable su ejecución.

La CIDH ha considerado que para hablar de "recursos judiciales efectivos" no alcanza con que en los procesos se dicten resoluciones definitivas en las que se decida el resguardo de los derechos en juego, ya que la etapa de ejecución de tales decisiones también debe ser entendida como parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva.¹⁰⁰

Es decir, un recurso no será efectivo cuando se culmine sino cuando la resolución que recayó a aquel se ejecute y se restituya al quejoso en sus derechos violentados.

De igual forma, un recurso no es efectivo cuando es "ilusorio". Al respecto la CIDH señala lo siguiente:

"No pueden considerarse efectivos aquellos recursos que, por las condiciones generales del país o incluso por las circunstancias particulares de un caso dado, resulten ilusorios. Ello puede ocurrir, por ejemplo, cuando su inutilidad haya quedado demostrada por la práctica, porque el Poder Judicial carezca de la independencia necesaria para decidir con imparcialidad o porque falten los medios para ejecutar sus decisiones; por cualquier otra situación que configure un cuadro de denegación de justicia, como sucede cuando

⁹⁹ Herrendorf Daniel y Bidart Campos German. "principios de derechos humanos y garantías" en Marabotto Lugaro Jorge A. (2003) "Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia".

¹⁰⁰ "El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos". Corte Interamericana de Derechos Humanos. Resumen ejecutivo. Párrafo 39.

*se incurre en retardo injustificado en la decisión; o, por cualquier causa, no se permita al presunto lesionado el acceso al recurso judicial”.*¹⁰¹

Es decir, un recurso será ilusorio cuando solo existe en papel, sin que ello asegure su tramitación.

Por otro lado, la ineffectividad de un recurso también puede provenir de un retardo injustificado en la toma de una decisión o dictado de la resolución de los recursos, la CIDH afirma que la demora en el dictado de la sentencia no puede ser tal que conlleve una mayor afectación de los derechos protegidos en la decisión y, en consecuencia, desvirtúe el derecho a la protección judicial efectiva.

Para la CIDH la noción de “efectividad” implica que las herramientas judiciales disponibles, incluyan medidas procesales como las medidas precautorias, provisionales o cautelares y, en general, recursos judiciales sencillos y rápidos para la tutela de derechos, con miras a impedir que las violaciones se prolonguen en el tiempo. Lo anterior, aun cuando la determinación acerca del fondo de la cuestión, requiera de un período temporal más extenso.¹⁰²

Se estima, en consecuencia, que de igual forma no es efectivo un recurso que aun cuando culmine con una resolución favorable, esta no es ejecutable, pues de nada serviría una resolución que en teoría restituye al quejoso en sus derechos violados sino es ejecutable.

Así, el acceso efectivo a la justicia alcanza hasta la ejecución de la sentencias y no se limita únicamente a la existencia de recursos para resolver controversias.

La CIDH ha desarrollado estándares sobre el derecho a contar con recursos judiciales y de otra índole que resulten idóneos o adecuados y efectivos a fin de reclamar la vulneración de los derechos fundamentales.

¹⁰¹ “El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales”. Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2007). Párrafo 251.

¹⁰² Ídem. Párrafo 261.

Dichos estándares de idoneidad suponen:¹⁰³

- La obligación de los Estados negativa, es decir, de no impedir el acceso a esos recursos; y,
- La obligación de los Estados positiva, es decir, de organizar el aparato institucional de modo que todos los individuos puedan acceder a esos recursos. Para lo cual, los Estados deben remover los obstáculos normativos, sociales o económicos que impiden o limitan la posibilidad de acceso a la justicia.

Para la CIDH la "idoneidad" de un recurso representa su potencial "para establecer si se ha incurrido en una violación a los derechos humanos y proveer lo necesario para remediarla y su capacidad de "dar resultados o respuestas a las violaciones de derechos humanos ".¹⁰⁴

En relación con lo anterior, para determinar la sencillez, rapidez y efectividad de los recursos la CIDH dice que se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- la posibilidad del recurso para determinar la existencia de violaciones a derechos fundamentales;
- la posibilidad de remediarlas; y,
- la posibilidad de reparar el daño causado y de permitir el castigo de los responsables.

Así, el acceso a la justicia, constituye un derecho fundamental ya que "cuando otros derechos son violados, constituye la vía para reclamar su cumplimiento ante los tribunales y garantizar la igualdad ante ley".¹⁰⁵

¹⁰³ "El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos". Corte Interamericana de Derechos Humanos. Resumen ejecutivo. Párrafo 41.

¹⁰⁴ "El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales". Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2007). Párrafo 246.

¹⁰⁵ Birgin y Kohen. "Introducción. El acceso a la justicia como derecho" en Saavedra Álvarez Yuria "artículo 17 de la constitución política de los estados unidos mexicanos. Acceso a la justicia".

Saavedra Álvarez estudia el acceso a la justicia desde dos perspectivas, uno reduccionista e institucional y otro integral, y por lo tanto más amplio.

La misma autora señala que, la corriente institucionalista se limita al sistema preexistente de cortes y tribunales abordando reformas en aras de mejorar su capacitación, reorganización y a una mayor dotación de recursos materiales y humanos para mejorar su rendimiento y de esa manera ampliar su alcance y aumentar su eficacia.

Continuando con el análisis de Saavedra Álvarez, el enfoque integral va más allá de lo estrictamente jurisdiccional, ya que el acceso a la justicia también se concibe como un instrumento para la transformación de las relaciones de poder que perpetúan la exclusión, la pobreza y la subordinación de grupos vulnerables.

Así, concluye la misma autora que, el acceso a la justicia involucra no solo al poder judicial sino a otros poderes del Estado, como el legislativo y el ejecutivo.

Finalmente, la Corte, interpreta el acceso efectivo a la justicia consagrado en el artículo 17 constitucional de la siguiente manera:

“De la interpretación de lo dispuesto en el artículo 17, párrafo segundo, de la Constitución General de la República se advierte que en ese numeral se garantiza a favor de los gobernados el acceso efectivo a la justicia, derecho fundamental que consiste en la posibilidad de ser parte dentro de un proceso y a promover la actividad jurisdiccional que, una vez cumplidos los respectivos requisitos procesales, permita obtener una decisión en la que se resuelva sobre las pretensiones deducidas, y si bien en ese precepto se deja a la voluntad del legislador establecer los plazos y términos conforme a los cuales se administrará la justicia, debe estimarse que en la regulación respectiva puede limitarse esa prerrogativa fundamental, con el fin de lograr que las instancias de justicia constituyan el mecanismo expedito, eficaz y confiable al que los gobernados acudan para dirimir cualquiera de los conflictos que deriven de las relaciones

jurídicas que entablan, siempre y cuando las condiciones o presupuestos procesales que se establezcan encuentren sustento en los diversos principios o derechos consagrados en la propia Constitución General de la República; por ende, para determinar si en un caso concreto la condición o presupuesto procesal establecidos por el legislador ordinario se apegan a lo dispuesto en la Norma Fundamental deberá tomarse en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la relación jurídica de la que derivan las prerrogativas cuya tutela se solicita y el contexto constitucional en el que ésta se da”.¹⁰⁶

III.IV. Presunción de Inocencia

El principio de presunción de inocencia se encuentra recogido en el artículo 20, apartado B, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que a la letra dice:

“De los derechos de toda persona imputada: I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa”

Para Cárdenas Rioseco, la presunción de inocencia es un derecho subjetivo público, que se ha elevado a la categoría de derecho humano fundamental.¹⁰⁷

Para otros autores como, Jaime Vega Torres, la presunción de inocencia tiene tres significados claramente diferenciados. El primero, como garantía básica del proceso penal, el segundo, como regla de tratamiento del imputado durante el proceso, y el tercero, como regla relativa a la prueba.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Justicia, acceso a la. La potestad que se otorga al legislador en el artículo 17 de la constitución general de la república, para fijar los plazos y términos conforme a los cuales aquélla se administrará no es ilimitada, por lo que los presupuestos o requisitos legales que se establezcan para obtener ante un tribunal una resolución sobre el fondo de lo pedido deben encontrar justificación constitucional. (2001). Tesis: P./J. 113/2001.

¹⁰⁷ Cárdenas Rioseco Raúl F. (2006). “La presunción de inocencia”. Página 24.

¹⁰⁸ Vega torres Jaime “presunción de inocencia y prueba en el proceso penal” en Cárdenas Rioseco Raúl F. (2006). “La presunción de inocencia”. Página 24

En relación con la definición de presunción de inocencia como regla de tratamiento del imputado durante el proceso, Clariá Olmedo, considera que “la condición de penado no podrá existir sin una previa y concreta declaración jurisdiccional de responsabilidad penal, contenida en un pronunciamiento firme, conclusivo del proceso regular y legal, pues con el fallo condenatorio, definitivo y firme, se convierte en culpable al sometido a proceso, de tal forma que, antes de dicho fallo el imputado gozará de un estado de inocencia”.¹⁰⁹

En relación con lo expuesto, se concuerda con el Ministro José Fernando Franco González Salas, en su interpretación armónica de los artículos 1, 14 y 17 de la Constitución Federal; 8.1 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; y, 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como en los artículos 1o., 14, 17 y 20, apartado B, constitucionales; al concluir que la presunción de inocencia debe preceder al dictado de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, pues, en atención a las reformas constitucionales en materia de derechos humanos, se deben interpretar sistemáticamente los instrumentos internacionales que reconocen el principio de presunción de inocencia, a fin de hacer valer la interpretación más favorable que permita la mejor impartición de justicia a los gobernados, bajo esa tesitura, se considera que tal principio debe aplicarse al ámbito administrativo.¹¹⁰

Así, la Corte ha manifestado que, si bien, la presunción de inocencia, originalmente estuvo previsto para la materia penal, puede cobrar aplicación en la materia administrativa, pero únicamente, en relación con el procedimiento administrativo sancionador.¹¹¹

Al respecto, el referido procedimiento administrativo sancionador se puede entender como el conjunto de formalidades seguidas en forma de juicio ante

¹⁰⁹ Clariá Olmedo, Jorge A. “Derecho Procesal Penal” en Cárdenas Rioseco Raúl F. (2006). “La presunción de inocencia”. Página 24

¹¹⁰ Voto concurrente que formula el Ministro José Fernando Franco González Salas, en la contradicción de tesis 200/2013.

¹¹¹ 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. (2016). Tesis: 2a. VI/2016 (10a.).

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.¹¹²

Dicho de otro modo, la presunción de inocencia no tendrá cabida en materia fiscal en cuestiones ajenas a los procedimientos administrativos sancionadores.

En efecto, la primera sala de la Corte ha establecido, que “el citado principio está reservado a las materias en las que pudiera derivar una pena o una sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado; de ahí que no es aplicable a normas distintas como serían las administrativas o las tributarias. Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación prevé diversas facultades, siendo que aquellas que tienen por finalidad determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, constituyen procedimientos fiscalizadores de los cuales no deriva una pena, al no tener la naturaleza de sancionadores y, por tanto, no se encuentran comprendidos dentro de las figuras que protege el derecho penal. Consecuentemente, los numerales que prevén dichas facultades no pueden analizarse conforme al principio de presunción de inocencia”¹¹³, es decir, las establecidas en el artículo 42 del citado código.

Así, la presunción de inocencia se manifiesta como “regla de tratamiento del imputado durante el proceso”, al ser un derecho reconocido en la Constitución y no solo en los ordenamientos penales, pero ello no necesariamente implica que alcance a todos los procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales, como las facultades de comprobación.

III.V. Autodeterminación

Esta regla se encuentra recogida en el artículo 6, párrafo sexto del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

¹¹² Idem.

¹¹³ Facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Las previstas en el código fiscal de la federación no se rigen por el principio de presunción de inocencia. (2015). Tesis: 1a. CCCXCI/2015 (10a.).

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza, existen tres clases de determinación:

1. "La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa; a esta forma de liquidación la llaman los tratadistas "autodeterminación" (usada también por el Tribunal Fiscal de la Federación), "autoimposición" y determinación por el sujeto pasivo.
2. La determinación que realiza la autoridad tributaria, con la colaboración del sujeto pasivo, que es considerada en Europa como el procedimiento normal de determinación, y que aún puede ser realizada sin la cooperación del obligado.
3. La determinación de la base imponible por un acuerdo entre los sujetos activo y pasivo, llamada "concordato".¹¹⁴

Para el citado autor, la determinación del primer tipo, es decir en la que realiza el sujeto pasivo, "éste reconoce la existencia de un hecho generador que se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero."¹¹⁵

En el contexto actual, lo anterior quiere decir que la autodeterminación se traduce en el conocimiento de la norma fiscal que tiene el sujeto obligado de calcular y enterar al fisco mediante una declaración el pago del impuesto causado.

El mismo autor, considera que si el pago por parte del sujeto pasivo (contribuyente) fue cumplido con exactitud, el nacimiento-determinación-extinción de la obligación tributaria se cumplirá como una actividad exclusiva del sujeto pasivo sin interferencia alguna del sujeto activo¹¹⁶ (fisco).

En caso contrario, De la Garza señala que, la autoridad administrativa "al revisar la declaración y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables,

¹¹⁴ De la Garza Sergio Francisco. (1973) "La determinación de la obligación tributaria".

¹¹⁵ Ídem

¹¹⁶ Ídem

podrá producir un acto rectificatorio, es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria”.¹¹⁷

Para Luis García López-Guerrero, la autodeterminación constituye un derecho que se ejerce por el contribuyente a una interpretación que hace de la ley.

Dicho “derecho”, implica que los contribuyentes apliquen de forma voluntaria los actos o actividades que realicen y que constituyan el fundamento de sus obligaciones tributarias.¹¹⁸

Sin embargo, tal aplicación de la ley puede ser revisada y cuestionada por las autoridades fiscales.

Por lo que, de acuerdo con el mismo autor, lo anterior -revisar y cuestionar la autodeterminación del contribuyente- implica que, en realidad, a las autoridades fiscales les corresponde la determinación de las contribuciones atendiendo a sus propios criterios de interpretación.

En contraposición a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que, de la interpretación del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se pone de relieve que la autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, es decir, 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.¹¹⁹

Así, 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.¹²⁰

En contraposición a presunción de buena fe del que gozan los contribuyentes al autodeterminarse, la primera sala de la Corte señala que “la determinación

¹¹⁷ Ídem

¹¹⁸ Luis García López-Guerrero. (2000). “Derechos de los contribuyentes”. Página 31.

¹¹⁹ 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. (2012). Tesis: 1a./J. 11/2012 (9a.).

¹²⁰ Ídem

presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente violenta el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas; de ahí que la función de la presunción es, por tanto, dar certeza y simplicidad a la relación tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.”¹²¹

“Consecuentemente, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria, en el caso de presunciones relativas, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran tenga un mínimo y no un máximo de justificación, por lo que la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si las presunciones relativas son legítimas desde el punto de vista constitucional, con dos condiciones:

1. que correspondan a criterios de razonabilidad, es decir, que no se establezcan arbitrariamente, por lo que al analizar la legitimidad constitucional de una presunción en materia fiscal, debe determinarse si el ejercicio de esa facultad contrasta manifiestamente con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder; y,
2. que la prueba en contrario que admitan se establezca dentro de límites precisos y objetivos, a través de medios idóneos para destruir tal presunción.”¹²²

Así, la autodeterminación consiste en la obligación formal que tienen los contribuyentes de conocer las normas fiscales para poder conocer los hechos

¹²¹ Determinación presuntiva de contribuciones. Su análisis a la luz del principio de proporcionalidad tributaria. (2014). Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.).

¹²² Ídem

imponibles que generan la obligación fiscal y, en consecuencia, poder determinar las cantidades que tienen que pagar al fisco en concepto de impuesto.

Así las cosas, se tiene que, en principio, gozan de una presunción de buena fe, pero dicha presunción puede ser revertida por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación o en virtud de la información con la que cuentan.

IV. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA

Antes de dar inicio al presente análisis, conviene citar las disposiciones normativas impugnadas en la demanda¹²³:

- Artículos 17-K, 28, 42, fracción IX, y 53-B del Código Fiscal de la Federación, este último numeral vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, en virtud de que fue reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince.
- Artículos 11, 33, 34, 36, 61 y 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce.
- Reglas 2.8.1.1 a 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4 y 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince.

Ahora bien, como se describió en los capítulos I y II.I. del presente, la jurisprudencia establece que las notificaciones de actos impugnables a través del buzón tributario no violan los derechos fundamentales seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia.

Por lo que el análisis que se realizará a continuación versará sobre la interpretación de los artículos 17-K y 53-B, éste último vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, del Código Fiscal de la Federación a la luz de los citados principios o derechos fundamentales.

¹²³ Página 21 a 22 de la ejecutoria

En síntesis, de acuerdo con la segunda sala de la Corte, los contribuyentes no se encuentran en un estado de inseguridad jurídica, ya que el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, es decir, la facultad de las autoridades fiscales para notificar sus actos encuentra su fundamento en el artículo 134 del citado código, por lo que el último párrafo del artículo 53-B del mismo código viene siendo una mera remisión a una facultad expresamente prevista en un artículo distinto.

Asimismo, que no se viola el derecho fundamental de acceso a la justicia toda vez que, de acuerdo con el mismo artículo 134, en el acuse de recibo electrónico que se genera consta la fecha y la hora en que se notificó el acto, lo que permite a los contribuyentes conocer con certeza el momento en que dicho acto fue notificado para impugnarlo oportunamente.

Así, se tiene que de la jurisprudencia en análisis, la corte solo hace referencia a dos principios o derechos fundamentales: seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia.

Sin embargo, de la ejecutoria derivan otros principios o reglas que sirvieron de sustento para afirmar que no se viola la seguridad jurídica o el acceso afectivo a la justicia, como la igualdad, la autodeterminación, la progresividad, etc.

De igual forma, se advierte el estudio de un artículo que no fue impugnado por el quejoso: el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que regula las notificaciones, entre ellas, las realizadas a través del buzón tributario.

Como ya se mencionó en la introducción, la ejecutoria, si bien se refiere a la constitucionalidad de las revisiones electrónicas como un conjunto, es decir, desde el modo de conservarse como contabilidad electrónica, a su envío a través del buzón tributario y a su fiscalización a través de las revisiones electrónicas, el presente únicamente se referirá a la nueva forma de comunicación entre autoridades y contribuyentes a través del buzón tributario en relación con las notificaciones de actos de las autoridades.

Análisis desde la perspectiva del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica

Se considera que el punto de partida para analizar la seguridad jurídica debe ser la inseguridad, es decir, si de la situación en que el contribuyente alega que se encuentra, derivada de la entrada en vigor del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, principalmente en su último párrafo, consistente en la notificación de los actos y resoluciones administrativas a través del buzón tributario, se desprende una situación de “inseguridad jurídica”.

Para lo anterior, se hará referencia los argumentos de “inseguridad jurídica” expuestos por el quejoso y reproducidos en la ejecutoria de origen, en contra de los artículos 17-K, 53-B, entre otros, del Código Fiscal de la Federación y que consisten medularmente en los siguientes¹²⁴:

- No se tiene oportunidad de conocer cuándo la autoridad realizará algún requerimiento o notificará algún acto o resolución.
- El funcionamiento del buzón tributario depende de factores externos al contribuyente.
- El contribuyente debe suponer el momento en que la autoridad fiscal emita un acto, requerimiento o resolución, lo que lo obliga a estar consultando internet constantemente.
- 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.
- El buzón tributario no puede ser una forma de interacción obligatoria ya que no existe manera de asegurar que en la comunicación electrónica se han cumplido todas las formalidades necesarias.
- 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

¹²⁴ Páginas 23 y 74 a 75 de la ejecutoria.

mediante escrito emitido por autoridad competente debidamente fundando y motivado, en el que se precisen las contribuciones y periodos objetos de la revisión, lo que permite la intromisión permanente de la autoridad en sus bienes y posesiones, lo que constituye una transgresión al derecho de inviolabilidad del domicilio.

- El hecho de que las resoluciones dictadas en el procedimiento respectivo deban notificarse a través del buzón tributario de ninguna manera “sustituye” el deber constitucional de notificar por escrito al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación.

Así, para considerar infundados los argumentos anteriores a la luz del principio de seguridad jurídica, la Corte estimó que el referido artículo 17-K sólo instaaura un nuevo canal de comunicación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal y que el mismo si precisa su propósito.

Que la obligación de consultar el buzón tributario dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban el aviso electrónico correspondiente, mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija, tiene como propósito corroborar el correcto funcionamiento del buzón, lo que asegura que dicho sistema electrónico quede en funcionamiento.

De tal forma que, el artículo 17-K deja en claro al contribuyente “a qué atenerse”, porque le permite conocer que tiene asignado un buzón tributario a través del cual se comunicará con las autoridades fiscales, de manera que tiene la certeza de que, a través de dicho medio, la autoridad fiscal le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución, incluyendo aquellas que son susceptibles de impugnarse, lo que se traduce en seguridad jurídica para los contribuyentes.

Respecto de los artículos 42 fracción IX y 53-B, la Corte determinó que el ejercicio de la facultad 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, ya que 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.

De tal forma que, la revisión de la información y documentación que tenga en su poder la autoridad no debe considerarse como un acto de molestia, dado que dicha actividad, por sí, no restringe ni provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes, sino sólo cuando se advierta alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujetará a un procedimiento de fiscalización.

En ese sentido, la Corte concluye que, 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 dicha 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. Además de que 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.

Por otra parte, la Corte analiza el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación a fin de esclarecer que no es la finalidad normativa del diverso 17-K contener los

lineamientos para garantizar un adecuado procedimiento de notificación, ya que a este último lo único que le corresponde es contener el medio de comunicación (buzón tributario) y delimitar qué se podrá enviar a través de él.

De esa forma, evidencia que es el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación el que se encarga de regular lo relativo a las notificaciones mediante el buzón tributario, y en ese sentido en contra de ese artículo la quejosa debió haber formulado las violaciones. En consecuencia, dado que no es posible atribuir al citado 17-K los vicios de inconstitucionalidad por falta de certeza en la notificación de los actos a través de buzón tributario, luego entonces, no puede resultar violatorio del derecho fundamental a la seguridad jurídica.

Sin embargo, se considera que, en todo caso, se debió argumentar la “no razonabilidad” de la norma, a fin de evidenciar si el objetivo buscado con el citado 53-B tiene un fin constitucionalmente válido, así como si el medio para llegar a dicho fin es proporcional. Si bien, la suplencia de la queja no alcanza a tal grado de hacer valer argumentos de violación que no fueron planteados por el quejoso, se considera que, a fin de dictar una sentencia verdaderamente exhaustiva, la Corte debió haber realizado dicho análisis.

Es decir, antes de haber realizado el análisis de un artículo diverso, el 134, a los impugnados, a fin de defender la constitucionalidad de los artículos 17-K y 53-B, se considera que debió analizarlos a la luz del principio de “Razonabilidad Legislativa”, contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A fin de brindar una verdadera seguridad jurídica a los contribuyentes en las disposiciones que alegan son inconstitucionales, no basta que el juzgador concluya que determinada norma es constitucional por haber formulado “mal” sus argumentos, sino que debió haber realizado un análisis exhaustivo en cuanto al fondo la norma impugnada aunque no hubiera sido en términos de las violaciones alegadas.

Así, en términos del principio de “razonabilidad legislativa” a fin de determinar si las notificaciones a través de buzón tributario a que se refieren los artículos 17-K y 53-B del Código Fiscal de la Federación no son excesivas, en el entendido de que persiguen un fin constitucionalmente válido, y se logran a través de atribuciones desproporcionadas de la autoridad, debió realizarse el estudio a la luz de dicho principio.

El principio de razonabilidad legislativa, se vincula al denominado *due process of Law* que implica la idea de que para que los actos de los poderes públicos sean válidos, deben observarse ciertas reglas y procedimientos.¹²⁵

A fin de determinar si determinada norma cumple con el principio de razonabilidad legislativa, la Corte ha desarrollado un test constitucional en el que deben tomarse en cuenta los siguientes aspectos¹²⁶:

- a) Que la regla legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida;
- b) Que la regla establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y,
- c) La regla debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

Al respecto, se procede a realizar el análisis correspondiente:

- a) La regla relativa a que los actos y resoluciones administrativas a que se refiere el artículo 53-B, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través de buzón tributario sí persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida en el sentido de que únicamente constituye un nuevo mecanismo de comunicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

¹²⁵ Sapag en Martínez José Ignacio y Zúñiga Urbina Francisco. (2011) “El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”.

¹²⁶ Contribuciones. Las obligaciones formales desvinculadas de sus elementos esenciales, al no estar exentas de escrutinio constitucional, deben analizarse a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la constitución federal. Ejecutoria del amparo en revisión 104/2014.

De una interpretación dinámica o progresiva del artículo 16, primer párrafo constitucional, que establece que nadie puede ser molestado sino en virtud de un “mandamiento por escrito” de autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, se advierte que dicha garantía se puede cumplir a través varios medios, pues no la limita a una notificación “física” de los actos de molestia, es decir, si a través la notificación en el domicilio del contribuyente o a través del buzón tributario, que es personal y exclusivo del contribuyente, se da el mismo efecto, que es que el contribuyente se haga sabedor del acto de molestia, luego entonces las notificaciones a través del buzón tributario son congruentes con la intención del constituyente de 1917, y toda vez que el fin perseguido por ambos medios es el mismo, luego entonces es válido concluir que, en efecto, persigue un fin constitucionalmente válido.

b) El empleo del buzón tributario sí resulta un medio apto para conducir al fin perseguido que es la notificación de actos toda vez que el buzón tributario es personal y de uso exclusivo de cada contribuyente, lo cual, incluso genera mayor seguridad jurídica a los contribuyentes que las notificaciones en el domicilio, por estrados, etc.

Lo anterior, toda vez que las notificaciones por buzón tributario, por su propia naturaleza, evita que sean recibidos por terceros ajenos al contribuyente, que incluso pudieran no hacerle llegar la información al contribuyente buscado.

c) Se considera que las notificaciones vía buzón tributario en modo alguno constituyen un “medio desproporcional”, pues el empleo del buzón tributario no le ocasiona cargas a los contribuyentes, pues es la propia autoridad fiscal la que está obligada a asignar a cada contribuyente su buzón tributario así como a darle el mantenimiento que requiera a dicho instrumento electrónico, de tal forma que, cualquier inconveniente que pudiera darse por el posible mal funcionamiento que pudiera llegar a tener el buzón tributario de un contribuyente en determinadas circunstancias sería responsabilidad de la autoridad fiscal.

Y toda vez que la autoridad fiscal sí cuenta con mecanismos para prever el buen funcionamiento de dicho instrumento, como puede ser el aviso electrónico a que se

refiere el último párrafo del citado 17-K, luego entonces, el único deber del contribuyente es revisar dicho instrumento, como también lo es, el recibir las notificaciones personales.

De lo anterior que se concluya que es válido alcanzar la finalidad de la notificación a través del referido medio.

Por otra parte, se considera que, con respecto a la violación alegada en el sentido de que el buzón tributario 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 Corte no hizo razonamiento alguno tendiente a desvirtuarla.

Sino que, nuevamente, se limitó a señalar que el artículo 16 constitucional lo único que condena es que las comunicaciones entre las autoridades y los gobernados sean de manera oral o verbal y que, en todo caso, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación señala expresamente que los actos administrativos susceptibles de impugnación se podrán notificar por ese medio.

Por lo que se considera que la sentencia no fue exhaustiva en las consideraciones para determinar que las notificaciones a través de buzón tributario son constitucionales, pues no realizó análisis alguno que demostrara que las notificaciones por medios electrónicos son congruentes con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional que consagra el derecho fundamental a la seguridad jurídica, tal como lo argumentó el quejoso.

Se considera, bastaba con una interpretación dinámica al artículo 16, primer párrafo constitucional, en el sentido de que las condiciones que prevalecían en la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 en relación con las que prevalecían en el 2013, año en que se adicionó el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, no son las mismas en la forma pero si en el fondo de lo que dispone el citado artículo 16 al establecer los "mandamientos por escrito".

Es decir, la intención con la que el constituyente de 1917 redactó el artículo 16, en el sentido de que todos los actos de las autoridades que involucren o afecten a los gobernados deben ser comunicados a éstos, prevalece con la del legislador al adicionar los artículos 17-K y 53-B, último párrafo del artículo, ambos del referido código.

Finalmente, se comparte la postura de la Corte cuando menciona que los contribuyentes “saben a qué atenerse” de lo expuesto en los artículos 17-K y 53-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que dichos artículos sí garantizan una seguridad jurídica a los contribuyentes.

Para la Corte, el derecho fundamental a la seguridad jurídica en materia tributaria, radica en "saber a qué atenerse" en una relación “regulación normativa prevista en la ley vs actuación de la autoridad fiscal”.

En efecto, se considera que, en las notificaciones a través de buzón tributario previstas en los referidos artículos el contribuyente está consciente respecto “a qué atenerse”, pues los artículos 17-K y 53-B, como bien apuntó la Corte, si prevén que los contribuyentes conozcan que tendrán asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tienen 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.

Así, se estima que, la Corte fue consistente con los autores citados en el capítulo III del presente al considerar que del contenido de los artículos 17-K y 53-B al desprenderse la predeterminación de las conductas debidas, permite que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir, lo que se traduce en que los contribuyentes “saben a qué atenerse”.

Análisis desde la perspectiva del derecho fundamental a la Igualdad

Se considera que el punto de partida para analizar la igualdad debe ser la desigualdad o discriminación, es decir, si de la situación en que el contribuyente alega que se encuentra, derivada de la entrada en vigor del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, principalmente en su último párrafo, consistente en la notificación de los actos y resoluciones administrativos a través del buzón tributario, se desprende una situación de “desigualdad” en comparación con otros sujetos que se encuentren en situaciones similares.

Para lo anterior, se hará referencia los argumentos de “desigualdad” expuestos por el quejoso y reproducidos en la ejecutoria de origen, en contra de los artículos 17-K, 42, fracción IX, 53-B del Código Fiscal de la Federación que consisten medularmente en los siguientes¹²⁷:

- Al establecer el buzón tributario, el legislador no otorga las mismas oportunidades a los contribuyentes tratándose de sistemas de comunicación electrónica, ya que se cuenta con un medio alternativo de notificación para aquellos que no cuenten con servicios de Internet a efecto de que puedan hacerse sabedores de tales actos; mientras que en el caso de los contribuyentes obligados a ingresar contabilidad electrónica en términos del artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación -que también tendrán asignado buzón tributario-, sí tienen esa posibilidad.
- Se genera 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.

¹²⁷ Páginas 30 y 97 de la ejecutoria.

Así, para considerar infundados los argumentos anteriores a la luz del principio de igualdad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que el parámetro de comparación planteado por la quejosa no era el adecuado o idóneo, en la medida en que versa sobre situaciones jurídicas y de hecho diversas, por lo que pretendía, a partir de la finalidad con la que fuera empleada esa vía de comunicación, crear dos categorías de contribuyentes: *a)* los que deben ser notificados y *b)* los que deben enviar su contabilidad electrónica, basada en la sola circunstancia de que unos y otros están sujetos a los sistemas de comunicación electrónicos y, eventualmente, pueden no tener acceso al servicio de Internet, perdiendo de vista que son figuras jurídicas distintas, con implicaciones y consecuencias diversas, lo que impide que los sujetos que pretendió comparar sean colocados en una situación comparable para efectos de un análisis constitucional de igualdad.

Por otro lado, el trato desigual planteado 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, tampoco constituye un parámetro de comparación idóneo pues se plantea a partir de reglas distintas que rigen a cada uno de los procedimientos previstos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, siendo que éstos se pueden emplear conjunta, indistinta o sucesivamente, luego entonces, es evidente que todas las personas pueden ser sujetos de revisión a través de cualquiera de los procedimientos de fiscalización.

Ahora bien, no hay que perder de vista que el tema central de la jurisprudencia en análisis son las notificaciones de actos susceptibles de impugnarse a través del buzón tributario.

Por lo que, en esa tesitura, el análisis de igualdad debe ser a partir de la alegada desigualdad en cuanto existen dos tipos de contribuyentes en facultades de comprobación: los que están sujetos a una revisión de gabinete o visita domiciliaria y los que están sujetos a una revisión electrónica.

Ahora bien, como se analizó en el capítulo de “Análisis Doctrinal” del presente, para saber si determinada situación viola el principio de igualdad o, en otras palabras, es discriminatoria, la doctrina, tanto nacional como internacional, ha desarrollado

diversos *tests*. Asimismo, ha detectado las diferentes clases de desigualdad que pueden darse.

Como se señaló en párrafos precedentes, el punto de comparación analizado por la Corte consistió en comparar tres tipos de facultades de comprobación, es decir, tres formas distintas, de acuerdo con la ley, para fiscalizar contribuyentes, de lo que se desprende una “igualdad en la ley”.

La premisa era que, la ley, en específico el artículo 42 que contiene las facultades de comprobación, es discriminatoria en tanto que, a sujetos iguales, contribuyentes, se les puede ubicar en distintas hipótesis de fiscalización.

Así, la discriminación recae en el hecho de que, a sujetos en igualdad de circunstancias, por ejemplo, sujetos a quienes se les están ejerciendo facultades de comprobación, reciben un trato diferenciado, por ejemplo, que a unos se les inicia con un requerimiento de información o una orden de visita, mientras que a otros con una preliquidación.

Al respecto, se comparte la postura de la Corte al considerar que el punto de comparación no era el adecuado, toda vez que se planteó a partir de distintas facultades que tienen su propia regulación, es decir, cada facultad de comprobación tienen propias reglas de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, máxime que, de acuerdo con el último párrafo del citado artículo 42, las facultades de comprobación pueden ejercerse conjunta, indistinta o sucesivamente.

De tal forma que, se estima, para que lo anterior pudiera ser un elemento de comparación idóneo deberían existir categorías de contribuyentes con sus facultades de comprobación exclusivas, respecto de las cuales no se pudiera ejercer a otros contribuyentes.

Pero como nada impide que a un contribuyente, al cual se le está practicando una visita domiciliaria, por ejemplo, se le notifique una preliquidación, y viceversa, luego entonces no se está ante una desigualdad en la ley, sino ante un “catalogo” de facultades respecto de las cuales la autoridad fiscal puede iniciar a cualquier contribuyente, así, por el hecho de que a todo el universo de contribuyentes se les

puede ejercer todas las facultades de comprobación a que se refiere el citado artículo 42, luego entonces es claro que a los sujetos comparados no se les está dando un trato desigual.

El principio de igualdad es relevante para soportar la jurisprudencia en análisis ya que la defensa del último párrafo del citado artículo 53-B con base a dicho principio, revela que los contribuyentes notificados de manera “física” a los que son notificados a través del buzón tributario no se encuentran en circunstancias desiguales.

Por lo que, aunque el análisis de igualdad no se desprende de la jurisprudencia, lo cierto es que su análisis está contenido en la ejecutoria de la cual derivó, y se encuentra intrínseco en la seguridad jurídica y el acceso a la justicia de los cuales hablan.

Análisis desde la perspectiva del derecho fundamental de Acceso a la Justicia

En relación con los argumentos relativos a la violación del acceso efectivo a la justicia expuestos por el quejoso y reproducidos en la ejecutoria de origen, en contra del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación se resumen de la siguiente manera¹²⁸:

- El contribuyente no puede saber con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones emitidas durante su proceso de revisión electrónica, a fin de estar en condiciones de ejercer su derecho de defensa oportunamente, mismas que deben “notificarse por escrito”, es decir, deben ser notificadas personalmente.

Así, para considerar infundados los argumentos anteriores a la luz del derecho fundamental de acceso a la justicia, la Corte estimó que el argumento en contra del artículo 53-B, relativo a la incertidumbre del contribuyente al “o preverse mecanismos para garantizar la certidumbre sobre el momento en que se le notifican las resoluciones susceptibles de impugnarse”, era un argumento enderezado a

¹²⁸ Página 95 de la ejecutoria.

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, cuando los lineamientos de las notificaciones se encuentran en un artículo distinto que no fue impugnado.

Asimismo, que no existe disposición constitucional alguna que expresamente señale que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente a fin de que puedan impugnarse oportunamente.

Por tales razones, no podía estimar vulnerado el derecho de acceso efectivo a la justicia.

Ahora, si bien, la doctrina cuando habla de este principio, generalmente, se refiere a la existencia y al acceso de un recurso contencioso al cual puedan acudir los gobernados, en el contexto de la jurisprudencia analizada, la violación argumentada al derecho fundamental de acceso a la justicia va encaminada, no a exigir la existencia de tal recurso sino al momento para acudir a los recursos ya establecidos en la legislación mexicana.

Tal “momento” no se refiere al plazo legal con el que cuentan los gobernados para acudir a los medios de defensa ya establecidos, sino al momento de la notificación de las resoluciones impugnables a través de buzón tributario, en el entendido de que las notificaciones efectuadas a través de dicho medio no garantizan que el contribuyente se hará conocedor de la resolución en el momento de la notificación, por lo que el plazo con el que cuenta para impugnarla pudiera verse considerablemente disminuido.

Así las cosas, la propia Corte, en diversas ocasiones ha determinado que el acceso efectivo a la justicia consiste en que sea posible para los gobernados lo siguiente:

- Ser parte dentro de un proceso;
- Promover la actividad jurisdiccional; y,
- Obtener una decisión en la que se resuelva sobre las pretensiones alegadas.

Sin embargo en la ejecutoria únicamente se avocó al estudio del referido artículo 134 para concluir que, al prever éste expresamente que 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 la resolución a notificar, luego entonces, el contribuyente si está en aptitud de conocer con certeza el momento de notificación a fin de computar el plazo para impugnarla oportunamente.

Así, para considerar que la situación descrita no era violatoria del derecho de acceso efectivo a la justicia, fue válido remitir al artículo en el que se describe cuando se va a considerar que determinada notificación se efectuó, pues corresponde al elemento tendiente a “obtener una decisión en la que se resuelva sobre las pretensiones alegadas”.

Sin embargo, se considera que además, era necesario que se detallara cómo dentro de una revisión electrónica, cuándo el contribuyente forma parte del proceso, cuándo puede promover la actividad jurisdiccional y cuándo debe obtener una decisión en la que se resuelva sobre las pretensiones alegadas, todo lo anterior en relación con las notificaciones, para así demostrar que no se transgrede el acceso a la justicia.

Así, en términos del artículo 53-B, fracción I del multicitado código, con base en la información y documentación que obre en poder de la autoridad, las mismas darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades a los contribuyentes, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva, hipótesis que equivale a “conocer cuando forma parte del proceso”.

De acuerdo con la fracción II del mismo artículo, en una revisión electrónica los contribuyentes tienen derecho a manifestar lo que a su derecho convenga y a proporcionar la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, hipótesis que equivale a “las pretensiones del contribuyente” que se encuentra sujeto a una revisión electrónica.

Posteriormente, de conformidad con la fracción III del mismo artículo, una a vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, hipótesis que equivale a “obtener una decisión”.

Así, dado que se considera que el citado 53-B por sí solo demuestra un acceso efectivo a la justicia, no bastaba realizar la mera remisión a una disposición diversa, sino que, conforme a las pretensiones del quejoso en su demanda de amparo, debió realizar el análisis en torno a la disposición reclamada.

V. CONCLUSIONES

Se desprende una ligera adecuación entre los principios analizados a la luz de la doctrina en relación con el análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de origen de la jurisprudencia 159/2016 materia del presente.

Como se desarrolló en el capítulo anterior, se está de acuerdo en el fondo con lo resuelto por la Corte, sin embargo, no enteramente por las mismas razones.

Es decir, se está de acuerdo con la Corte en el sentido de que las notificaciones de actos, incluso de aquellos que son susceptibles de impugnarse, que se realicen a través del buzón tributario son constitucionales, pues, por las razones, expuestas, se considera que no transgreden los derechos fundamentales de seguridad jurídica, igualdad ni acceso efectivo a la justicia.

Desde la introducción se quiso llamar la atención al hecho de que de la ejecutoria analizada se desprendieron veinticuatro jurisprudencias, a fin de evidenciar que el análisis de la Corte respecto de las notificaciones, como un tema aislado, no fue del todo exhaustivo.

Sin embargo, no se pretende concluir que la ejecutoria no se adecúa a la jurisprudencia analizada a la luz de los principios analizados sino que no está debidamente soportada.

Con las consideraciones expuestas se pretende evidenciar una forma alternativa de defensa de las disposiciones normativas tildadas de inconstitucionales, que se considera, es más exhaustiva ya que abarca la totalidad, o en mayor medida, las cuestiones litigiosas.

Cabe recalcar que los conceptos de violación se desprendieron también de la ejecutoria analizada, pues en términos de los principios de congruencia y exhaustividad de las sentencias deben transcribirse.

Tal como lo ha señalado la misma Corte en la jurisprudencia 9/2016 de rubro “Sentencias de amparo. Su cumplimiento debe ser total, atento a los principios de congruencia y de exhaustividad.”

En la que expuso que, tratándose del pronunciamiento de sentencias, éstas deben contener la declaración de la autoridad en relación con la solución integral del conflicto conforme a los principios de congruencia y de exhaustividad, que obligan a dirimir todas las cuestiones litigiosas¹²⁹, de ahí que la autoridad debe reiterarlas en la sentencia que dicte.

Así, al no haberse pronunciado sobre la totalidad de las cuestiones litigiosas, sino que se limitó a analizar un artículo diverso a los impugnados y por tanto, ajeno a las cuestiones litigiosas expuestas en la demanda de amparo, luego entonces, no puede considerarse a la ejecutoria de origen como una sentencia congruente y exhaustiva.

Debe concluirse, entonces, que la jurisprudencia analizada no está lo suficientemente sustentada en la ejecutoria de la cual derivó. Sin perjuicio de que, en el fondo, respecto a la constitucionalidad de las normas impugnadas, se haya llegado a la misma conclusión.

¹²⁹ Sentencias de amparo. Su cumplimiento debe ser total, atento a los principios de congruencia y de exhaustividad. (2016) Tesis: 2a./J. 9/2016 (10a.)

VI. BIBLIOGRAFÍA

- Anzures José Juan, Soberanes Díez José María. (2011). “La igualdad y la desigualdad jurídicas”. Reseña bibliográfica disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932011000200015
- Azuela Gütrón Mariano, Sánchez Cordero de García Villegas Olga, Ortiz Mayagotia Guillero I. (2003). “Las garantías de seguridad jurídica”. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Carbonell Sánchez Miguel (2012). “Igualdad”. Disponible en red: <http://www.miguelcarbonell.com/docencia/Igualdad.shtml>
- Cárdenas Rioseco Raúl F. (2006). “La presunción de inocencia”. Ed. Porrúa.
- Correa Sutil Jorge. (2011) “Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología?”. Anuario de derecho público. Universidad Diego Portales.
- De la Garza Sergio Francisco. (1973). “La determinación de la obligación tributaria” disponible en red: <http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1020081253/1020081253.PDF>
- García Nova César (2000). Monografías Jurídicas: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Ed. Marial Pons.
- González Galindo Gustavo. (2014). “Derecho Contributivo Mexicano”. Ed. Porrúa.

- Marabotto Lugaro Jorge A. (2003) “Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia” disponible en red: <http://www.cejamericas.org/Documentos/DocumentosIDRC/116AccesoalajusticiayDDHH.pdf>
- Martínez José Ignacio y Zúñiga Urbina Francisco. (2011) “El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”. Disponible en red: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002011000100007#n26
- Pantigoso Velloso Da Silveira Francisco Manuel (1992). “La seguridad jurídica como garantía del contribuyente”. Disponible en red: http://www.ipdt.org/editor/docs/09_Rev23_FPVDS.pdf
- Pérez Portilla Karla. (2005). “Principio de igualdad: alcances y perspectivas”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México
- Rios Granados Gabriela. (2006). “La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México.
- Luis García López-Guerrero. (2000). “Derechos de los contribuyentes”. Disponible en red: <https://Archivos.Juridicas.Unam.Mx/Www/Bjv/Libros/1/57/Tc.Pdf>
- Saavedra Álvarez Yuria “artículo 17 de la constitución política de los estados unidos mexicanos. Acceso a la justicia” disponible en red: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/14.pdf>
- Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana de Derechos Humanos.

- Salgado Pesantes Juez Hernán. Voto concurrente en Opinión Consultiva Oc-18/03. (2003). Corte Interamericana de Derechos Humanos.
- “El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales”. Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2007). Disponible en red: <http://www.cidh.org/pdf%20files/ACCESO%20A%20LA%20JUSTICIA%20D%20ESC.pdf>
- “El Acceso a la Justicia como Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estudio de los Estándares Fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Resumen ejecutivo disponible en red: <http://www.cidh.org/countryrep/AccesoDESC07sp/Accessodesci-ii.sp.htm>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Visita domiciliaria. El visitador debe identificarse antes de entrar al domicilio, en atención al derecho humano a la inviolabilidad de éste. (2015). Tesis: II.3o.A.195 A (10a.). disponible en red: https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=inviolabilidad%2520del%2520domicilio&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=138&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2008934&Hit=12&Ds=2013780,2012940,2012400,2012202,2012226,2011629,2011427,2011333,2010933,2010454,2010594,2008934,2008460,2007177,2005798,2005

[810,2005868,2005790,2005231,2004478&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=interdicci%25C3%25B3n%2520de%2520la%2520arbitrariedad&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=2&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=2002649&Hit=1&IDs=2002649,174093&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema)

- Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste. (2013). Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.). disponible en red: https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=interdicci%25C3%25B3n%2520de%2520la%2520arbitrariedad&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=2&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=2002649&Hit=1&IDs=2002649,174093&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema
- Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano. (2007). Tesis: 1a. XCVII/2007. Disponible en red: https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=DERECHO%2520AL%2520M%25C3%258DNIMO%2520VITAL%2520EN%2520EL%2520ORDEN%2520CONSTITUCIONAL%2520MEXICANO.&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=4&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=172545&Hit=4&IDs=2011316,2010919,2002743,172545&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema
- Justicia, acceso a la. La potestad que se otorga al legislador en el artículo 17 de la constitución general de la república, para fijar los plazos y términos conforme a los cuales aquella se administrará no es ilimitada, por lo que los presupuestos o requisitos legales que se establezcan para obtener ante un tribunal una resolución sobre el fondo de lo pedido deben encontrar

justificación constitucional. (2001). Tesis: P./J. 113/2001. Disponible en red: https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fd000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=%2522acceso%2520defectivo%2520a%2520la%2520justicia%2522%2520derecho&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=22&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=1&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,3,4,5,50,7&ID=188804&Hits=21&IDs=188804,188737&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema

- Voto concurrente que formula el Ministro José Fernando Franco González Salas, en la contradicción de tesis 200/2013 disponible en red: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=41450&Clase=VotosDetalleBL>
- 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. (2016). Tesis: 2a. VI/2016 (10a.). disponible en red: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=presunci%25C3%25B3n%2520de%2520inocencia%2520tributaria&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=4&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2011291&Hits=2&IDs=2011334,2011291,2010601,2010276&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema
- Facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Las previstas en el código fiscal de la federación no se rigen por el principio de presunción de inocencia. (2015). Tesis: 1a. CCCXCI/2015 (10a.). disponible en red: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1>

[0000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=presunci%25C3%25B3n%2520de%2520inocencia%2520fiscal&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=16&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2010600&Hit=6&IDs=2011373,2011374,2011334,2011375,2011291,2010600,2010276,2008262,2007984,2006728,2006505,2004172,2004173,2004174,160888,164825&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema](https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=presunci%25C3%25B3n%2520de%2520inocencia%2520fiscal&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=16&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2010600&Hit=6&IDs=2011373,2011374,2011334,2011375,2011291,2010600,2010276,2008262,2007984,2006728,2006505,2004172,2004173,2004174,160888,164825&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema)

- 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. (2012). Tesis: 1a./J. 11/2012 (9a.). disponible en red: https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=OBLIGACIONES%2520FISCALES.%2520LA%2520AUTODETERMINACI%25C3%2593N%2520DE%2520LAS%2520CONTRIBUCIONES%2520PREVISTA%2520EN%2520EL%2520ART%25C3%258DCULO%25206o.%2520DEL%2520C%25C3%2593DIGO%2520FISCAL%2520DE%2520LA%2520FEDERACI%25C3%2593N%2520NO%2520CONSTITUYE%2520UN%2520DERECHO%2C%2520SINO%2520UNA%2520MODALIDAD%2520PARA%2520EL%2520CUMPLIMIENTO%2520DE%2520AQU%25C3%2589LLAS%2520A%2520CARGO%2520DEL%2520CONTRIBUYENTE.%2520&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=160032&Hit=1&IDs=160032&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=
- Determinación presuntiva de contribuciones. Su análisis a la luz del principio de proporcionalidad tributaria. (2014). Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.). disponible en red:

https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=%2522autodeterminaci%25C3%25B3n%2520de%2520las%2520contribuciones%2522&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=4&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2006241&Hit=1&IDs=2006241,2002353,160032,186777&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema

- Contribuciones. Las obligaciones formales desvinculadas de sus elementos esenciales, al no estar exentas de escrutinio constitucional, deben analizarse a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la constitución federal. (2015). Ejecutoria del amparo en revisión 104/2014. Disponible en red: <http://200.38.163.178/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25585&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2009796>
- Sentencias de amparo. Su cumplimiento debe ser total, atento a los principios de congruencia y de exhaustividad. (2016) Tesis: 2a./J. 9/2016 (10a.). disponible en red: http://200.38.163.178/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=exhaustividad%2520de%2520las%2520sentencias&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=69&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2010987&Hit=3&IDs=2013528,2013081,2010987,2010144,2010077,2007671,2007692,2006982,2006184,2006186,2005968,2005150,2004888,2004994,2004378,2003508,2002953,2002957,2001367,2001494&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema