

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	PRINCIPIOS Y REGLAS QUE ESTÁN INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA.....	5
	A. PRINCIPIOS:.....	5
	1. Principios de la actividad jurisdiccional reflejados en la ejecutoria.	5
	2. Seguridad jurídica	7
	3. Acceso efectivo a la justicia	7
	4. Eficacia del acto.....	7
	B. REGLAS:.....	7
	1. Requisitos mínimos que deben tener los actos.....	7
	2. Facultades de comprobación.	9
	3. Reglas que deben seguir las revisiones electrónicas	10
	4. Reglas para las notificaciones fiscales.	12
III.	JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA QUE LE DIO ORIGEN.....	14
IV.	ANÁLISIS DOCTRINAL.....	86
	A. Principios de la actividad jurisdiccional reflejados en la ejecutoria.	86
	B. Principio de Independencia.	87
	C. Principio de Imparcialidad.....	88
	D. Principio de Objetividad.....	89
	E. Principio de Profesionalismo.	90

F. Principio de Excelencia.....	91
G. Principio de instancia de parte agraviada	94
H. Principio de relatividad de las sentencias de amparo	94
I. Principio de limitación de pruebas en materia de amparo	95
J. Principio constitucional de obligatoriedad de la jurisprudencia.....	96
K. Implicaciones en la función jurisdiccional	97
L. Seguridad jurídica.....	107
M. Acceso a la justicia.....	112
N. Importancia de la notificación para el acto administrativo.....	117
O. Importancia de la notificación en las facultades de comprobación.	120
V. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA	131
VI. CONCLUSIONES	153
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	156

I. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo constituye un análisis de la decisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresada en la tesis de jurisprudencia cuyo rubro es: *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.*

En sustancia, la jurisprudencia sostiene que es válido y acorde a los derechos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, que los actos derivados de la revisión electrónica, se notifiquen a través del mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, establecido en el diverso 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

El desarrollo inicia con la determinación de los principios y las reglas implícitas en la tesis y la ejecutoria de la cual deriva, para proceder a un análisis doctrinal de las implicaciones que tiene cada uno de estos principios y reglas.

Como elementos torales, se analizan los principios relacionados con la actividad jurisdiccional, así como los relativos a la seguridad jurídica y acceso a la justicia. En la cuestión de fondo, el relativo al principio de publicidad que determina la eficacia del acto de autoridad.

En lo que tiene que ver con los principios relacionados con la actividad jurisdiccional, se desglosan, aquellos que determinan las directrices de la función jurisdiccional, como lo son los principios de independencia judicial, imparcialidad, objetividad, profesionalismo y excelencia; de los que también se derivan, los relativos a principio de instancia de parte agraviada, relatividad de las sentencias de amparo, principio de limitación de pruebas en materia de amparo y, el principio constitucional de obligatoriedad de la jurisprudencia.

Todo lo anterior, a fin de determinar la eficacia de la metodología y técnica jurídica con la cual, el órgano de constitucionalidad, estimó que la implementación del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, no viola los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia.

En la parte doctrinal, se destacan las premisas fundamentales como, la labor de juzgar, las obligaciones del juzgador al momento de emitir una sentencia y, más específicamente, la importancia y relevancia que tiene el juicio constitucional en esta época de constante cambio legislativo.

Atendiendo a los argumentos planteados en la controversia que dio origen a la ejecutoria que se analiza, se destaca la importancia y trascendencia que tiene la notificación en los actos administrativos en general y, en lo específico, en aquellos tendientes a ejercer las facultades de comprobación, como la revisión electrónica establecida en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, se fija el alcance del derecho de seguridad jurídica, como límite en la forma en que, las autoridades del Estado, deben llevar a cabo sus actuaciones aplicando los ordenamientos legales a los gobernados.

Por su parte, se analiza el derecho al acceso efectivo a la justicia, desde la concepción general de que constituye el medio para reclamar la violación de otros derechos ante los tribunales y así garantizar la igualdad ante la ley.

En otro aspecto, se destaca que los actos de autoridad pasan por dos momentos fundamentales, el primero, cuando concurren en el mismo, la totalidad de los requisitos legales para su perfeccionamiento y, el segundo, cuando dicho acto logra su eficacia, a través de su exteriorización y debido conocimiento del mismo a su destinatario.

Ahora bien, al constituirse la notificación a través de mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, como la forma oficial de notificar los actos dictados dentro de la revisión electrónica, se examina la forma en la que, el legislador plasmó, las formalidades que se debe seguir en dicha notificación, a fin de crear un juicio de tales formalidades frente a los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia controvertidos.

Esto cobra mayor relevancia, cuando se considera que la eficacia del acto de autoridad ha sido incluida dentro de las normas legales, porque el legislador ha visto la necesidad de proteger de cualquier incertidumbre, al remitente de dichos actos.

De manera que, al constituirse la notificación a través de mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, parte de esos medios de exteriorización

del acto, se cuestiona la manera en que la ejecutoria concibe que se cumplen con los requisitos de ofrecer certeza a los particulares.

La importancia de la certeza en las notificaciones, deriva de los efectos que esta puede producir, por ejemplo, dentro de las nuevas facultades de comprobación de la autoridad, en la modalidad de la revisión electrónica contenida en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

La notificación por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, aparece en la legislación nacional, para formalizar el uso del avance tecnológico, en materia de actos de autoridad, específicamente aquellos relacionados con las facultades de comprobación, cuya eficacia se encuentra condicionada a la comunicación que de estos, efectivamente se haya realizado al interesado.

El análisis de las formas, alcances, eficacia y certidumbre de dicho medio de notificación, revelarán si efectivamente la norma que lo prevé, respeta los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia según lo afirma la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

II. PRINCIPIOS Y REGLAS QUE ESTÁN INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA

A. PRINCIPIOS:

1. Principios de la actividad jurisdiccional reflejados en la ejecutoria.

A través de la impartición de justicia, se garantiza el ejercicio de los derechos fundamentales, así como el orden y la paz social; por lo tanto, es un derecho de los justiciables que la administración de justicia sea impartida por Juzgadores que garanticen una justicia accesible, pronta, completa, imparcial y previsible, basada en la letra o interpretación jurídica de la ley y, en los principios generales de derecho a falta de dicha interpretación.

Ante la imperante necesidad de la sociedad de estar informada, y el fortalecimiento de los canales de acceso a la información pública relativos a la actividad jurisdiccional, así como el incremento que se ha dado de los litigios ante los órganos de impartición de justicia que evidencia la confianza social depositada en los Tribunales; los actos judiciales se ven sometidos, cada vez más, al escrutinio

público, a través de instrumentos de impacto social, lo que constriñe a los juzgadores a verificar cada una de sus actuaciones, a la luz de la independencia, imparcialidad, objetividad, profesionalismo y transparencia, para hacer patente, en todo momento, la garantía constitucional prevista en el artículo 17, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en el acceso efectivo a una justicia pronta, completa e imparcial.

Dicha noción de justicia se constituye, no sólo a partir del conocimiento técnico e integral de la ciencia jurídica que caracteriza a la actividad jurisdiccional; sino también, con la debida aplicación de los principios que rigen la función judicial, acorde a lo dispuesto por el párrafo séptimo, del artículo 100, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, los **principios relativos a que toda persona tiene la posibilidad de ser parte de un proceso y a promover la actividad jurisdiccional que le permita obtener una decisión judicial, sobre las pretensiones deducidas** y, que toda persona tendrá **derecho a obtener una resolución razonada en derecho que resuelva el fondo de la cuestión planteada**, engloban todos los principios y reglas rectoras de la función jurisdiccional, los principios que rigen al juicio de amparo y los principios constitucionales en materia procesal.

Por otro lado, se encuentran los **principios** que son reconocidos por la sociedad en general, como **directrices de la función jurisdiccional**, a saber, **independencia, imparcialidad, objetividad y profesionalismo, además a la excelencia judicial.**

Principio de instancia de parte agraviada. Se contempla el artículo 5 de la Ley de Amparo, al establecer que tiene el carácter de quejoso, quien aduce ser titular de un derecho subjetivo, o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos humanos y, con ello, se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación, frente al orden jurídico.

Principio de relatividad de las sentencias de amparo, que involucra el equilibrio de poderes, de tal manera que, la soberanía de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, no se convierta en absoluta. El que la anulación o declaración de ineficaz de un acto jurídico sólo beneficie o impacte positivamente a quien promueve la demanda de amparo, es una definición que detiene y forma el verdadero poder del Máximo Tribunal del País.

Principio de limitación de pruebas en materia de amparo, contenido en el artículo 78 de la Ley de Amparo, atiende a que, el juicio de garantías constituye un medio de control constitucional, que tiene la naturaleza de un procedimiento impugnativo autónomo y no de una instancia o recurso ordinario adicional.

Principio Constitucional de Obligatoriedad de la Jurisprudencia, al constituir ésta, la interpretación reiterada y obligatoria de la Ley, acorde a la garantía de fundamentación y motivación de los actos de autoridad; la autoridad jurisdiccional deberá, no sólo aplicar la ley al caso concreto, sino que, deberá hacerlo del modo en que ésta, ha sido interpretada con fuerza obligatoria por los órganos constitucional y legalmente facultados para ello.

2. Seguridad jurídica

“Cualquier acto de molestia que lleven a cabo las autoridades, será precedido de una resolución o mandato fundado y motivado”

“Las autoridades ejercerán sus facultades en estricta observancia y respeto a los derechos de acceso a la información, protección de datos personales y debido proceso”

3. Acceso efectivo a la justicia

Constituye el derecho de las personas a obtener una respuesta satisfactoria a sus necesidades jurídicas, por medio de las vías de resolución de conflictos, sean judiciales o alternativas.

4. Eficacia del acto

Principio de Publicidad, conforme al cual, los interesados tienen el derecho de conocer el estado de las actuaciones administrativas en los procedimientos en los que tengan interés jurídico.

B. REGLAS:

1. Requisitos mínimos que deben tener los actos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 14.

...

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

Artículo 16. *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

Código Fiscal de la Federación

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.

2. Facultades de comprobación.

Artículo 42.

...

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

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

...

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.

3. Reglas que deben seguir las revisiones electrónicas

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.

4. Reglas para las notificaciones fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

...

Artículo 137. *Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.*

El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.

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.

III. JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIA QUE LE DIO ORIGEN.

Se procede a transcribir la jurisprudencia materia del presente, así como la ejecutoria de la cual deriva.

Época: Décima Época

Registro: 2012936

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: 2a./J. 159/2016 (10a.)

Página: 722

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.

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

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

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

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

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

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

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

EJECUTORIA

*Registro Núm. 26747; Décima Época; Segunda Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página 521.*

...

CONSIDERANDO:

...

TERCERO.-Consideraciones preliminares. Previo al análisis de los agravios, es preciso corregir las siguientes incongruencias advertidas en la sentencia recurrida.

En el considerando octavo se sobreseyó en el juicio respecto de las reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince; sin embargo, en los considerandos décimo primero, décimo segundo y décimo tercero se negó el amparo respecto de los mismos numerales.

En tal sentido, tomando en consideración que el sobreseimiento decretado respecto de dichas reglas misceláneas se efectuó de manera extensiva por desarrollar cuestiones atinentes al buzón tributario regulado en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, respecto del cual se sobreseyó en el juicio por resultar extemporánea la demanda, sin que respecto de aquéllas se hubiese efectuado un análisis específico en el fondo, debe estimarse que la determinación de primera instancia en torno a las referidas reglas misceláneas, es exclusivamente el sobreseimiento.

De acuerdo con lo anterior, en la presente instancia deben tenerse como pronunciamientos efectuados en la sentencia recurrida, los siguientes:

- *Sobreseer en el juicio (considerandos quinto y octavo de la sentencia recurrida), respecto de:*

La expedición del decreto reclamado, atribuida al presidente de la República; Los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación;

Los artículos 33, 61 y 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; La Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (regla 1.2.2.5.);

La Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (lo que tácitamente incluye a las reglas 1.2.8.6., 1.2.8.7., 1.2.8.8., al artículo décimo tercero transitorio, y al anexo 24);

La Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (reglas 1.2.8.6. y 1.2.8.9.);

La Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (reglas 1.2.8.1.6., 1.2.8.1.7., 1.2.8.1.8., 1.2.8.1.9. y resolutivo décimo cuarto);

La Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (reglas 1.2.8.1.6. a la 1.2.8.1.8.); y,

La Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince (reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4.).

• *Negar el amparo solicitado (considerandos décimo primero, décimo segundo y décimo tercero), respecto de:*

El artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación;

El artículo 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince;

La Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (artículo cuadragésimo tercero transitorio); y,

La Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince (reglas 2.8.1.1., 2.8.1.2., 2.8.1.3., 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.6., 2.8.1.9., 2.8.1.17., 2.12.9., anexo 24, y artículos primero y segundo transitorios).

Aunado a lo anterior, se advierte que el Juez Federal omitió pronunciarse en torno a las siguientes normas reclamadas:

Artículo segundo transitorio, fracciones III y VII, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece;

Artículos 11, 34 y tercero transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dos de abril de dos mil catorce;

Resolutivo tercero de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (que reforma el artículo décimo tercero transitorio de la segunda resolución de modificaciones a la misma resolución miscelánea fiscal); y,

Resolutivos tercero, cuarto y quinto de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce.

Consecuentemente, esta Segunda Sala habrá de emitir el pronunciamiento que en derecho corresponda en relación con los referidos actos, atendiendo a lo planteado por la quejosa en su demanda de amparo y, en su caso, a lo decidido en la sentencia recurrida respecto de las disposiciones legales que desarrollan o pormenorizan.

CUARTO.-Procedencia del juicio de amparo. Del análisis de la sentencia recurrida se advierte que el Juez de Distrito sobreseyó en el juicio respecto de las siguientes normas impugnadas:

Por extemporaneidad de la demanda.

Artículo 17-K del código fiscal federal y las reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal dos mil quince, que regulan lo concerniente al denominado buzón tributario; y,

Artículo 28, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, y 33 de su reglamento, que establecen los conceptos que integran la contabilidad de los

contribuyentes para efectos fiscales y los requisitos que deben cumplir los registros o asientos contables.

Por falta de interés jurídico.

Artículos 42, fracción IX, y 53-B del código tributario federal, y 61 y 62 de su reglamento, que regulan lo atinente a la facultad de la autoridad hacendaria para practicar revisiones electrónicas.

Por cesación de efectos.

Las reglas impugnadas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce.

Para arribar a tal conclusión, el Juez de Distrito determinó que las disposiciones que regulan lo concerniente al buzón tributario y la contabilidad electrónica son de naturaleza autoaplicativa, dado que vinculan a los contribuyentes desde su entrada en vigor, en tanto que las relativas a la revisión electrónica son de naturaleza heteroaplicativa, en virtud de que se trata de facultades que pueden o no ser ejercidas por las autoridades hacendarias. Al efecto, señaló que los preceptos legales combatidos no pueden estimarse como una unidad normativa, precisamente, por su diversa naturaleza, habida cuenta que la autoridad "puede valerse de otros elementos" para ejercer sus facultades de comprobación.

Precisado lo anterior, el a quo estableció que de acuerdo con lo previsto en los artículos primero y segundo transitorios del decreto reclamado, los artículos 17-K, con excepción de su fracción I, y 28, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, entraron en vigor el uno de enero de dos mil catorce, en tanto que lo previsto en la fracción I del artículo 17-K inició su vigencia el treinta de junio de dos mil catorce. Por tanto, concluyó que su impugnación se realizó fuera del plazo legal previsto para ello, dado que la demanda de amparo se presentó el nueve de agosto de dos mil catorce.

Similar consideración realizó respecto del artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el dos de abril de dos mil catorce, por estimar que a la fecha de presentación de la demanda de amparo, transcurrió en exceso el plazo para impugnarlo, dado que entró en vigor el tres de abril del año en cita.

En consecuencia, con fundamento en el artículo 63, fracción V, de la Ley de Amparo, decretó el sobreseimiento en el juicio respecto de los preceptos legales y reglamentarios en cita, al actualizarse la causa de improcedencia que deriva de lo dispuesto en los artículos 17, fracción I y 61, fracción XXIII, de la propia ley de la materia; determinación que hizo extensiva a las reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal dos mil quince, en tanto desarrollan lo previsto en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación.

En relación con los artículos 42, fracción IX, y 53-B del código fiscal federal, el Juez de Distrito consideró que al tratarse de normas heteroaplicativa, es menester que se demuestre la existencia de un acto de aplicación en perjuicio de la parte quejosa, sin que de autos se advierta que se haya iniciado en su contra un proceso de fiscalización a través de la revisión electrónica. Por tal motivo, con fundamento en lo previsto en el artículo 63, fracción V, de la Ley

de Amparo, sobreseyó en el juicio en relación con dichos numerales, al actualizarse la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, del citado ordenamiento legal.

Determinación que hizo extensiva a los artículos 61 y 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por tratarse de disposiciones que complementan lo previsto en el artículo 53-B del código tributario.

Por cuanto se refiere a las reglas impugnadas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, el Juez de Distrito determinó que cesaron en sus efectos, ya que en el artículo primero transitorio de la precitada resolución miscelánea fiscal se estableció que ésta tendría vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil catorce "lo cual indudablemente abarca sus resoluciones modificatorias", máxime que la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince, abarcó lo previsto en aquélla respecto de la contabilidad electrónica, específicamente, las reglas 2.8.1.1., 2.8.1.2., 2.8.1.3., 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.6., 2.8.1.9., 2.8.1.17. y su anexo 24.

En tal virtud, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 63, fracción V, de la Ley de Amparo, sobreseyó en el juicio respecto de las reglas generales en comento, al actualizarse la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI, de la ley de la materia.

Por razón de orden, se dará respuesta en primer término a los agravios formulados por la quejosa enderezados a desvirtuar el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, en los que sostiene, esencialmente, lo siguiente:

- Contrario a lo determinado por el Juez de Distrito, los preceptos legales impugnados sí conforman una unidad normativa en tanto prevén un nuevo sistema para el cumplimiento y verificación de las obligaciones impuestas a los contribuyentes, específicamente, por cuanto se refiere a su contabilidad, pues debe tenerse en cuenta que el buzón tributario es el medio para enviar su información contable a la autoridad hacendaria y para ser notificados de las resoluciones que se emitan en las revisiones electrónicas, como la es la resolución provisional con que inicia el procedimiento respectivo, la cual se dicta, precisamente, con base en el análisis de la información contable que las autoridades fiscales tienen en su poder, lo que a su decir, evidencia que dicha información es fiscalizada de manera permanente desde que se recibe.
- En adición a lo anterior, debe tenerse en cuenta que lo previsto en la fracción I del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación no se puede analizar de manera aislada, dado que la facultad conferida a la autoridad hacendaria para notificar cualquier resolución que emita a través del buzón tributario, no puede desvincularse del deber impuesto a los contribuyentes de emplear ese medio de comunicación para presentar promociones y cumplir con sus obligaciones formales, como lo es el enviar su información contable, así como el deber de consultarlo dentro de los tres días siguientes al en que reciban un aviso electrónico por el medio que elijan.

Al efecto precisa que, por cuanto se refiere a la fracción I del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, la demanda de amparo se presentó

oportunamente, ya que tal disposición entró en vigor para las personas morales el 30 de junio de 2014, por lo que el plazo de treinta días hábiles para promover el amparo, feneció el 11 de agosto de 2014, siendo que la demanda relativa se presentó el 9 de agosto de 2014.

- Asimismo, aduce que debió considerarse que el deber de llevar sus registros o asientos contables en medios electrónicos y enviar mensualmente su información contable al SAT a través del buzón tributario, conforme a lo previsto en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, no puede desvincularse de lo previsto en su fracción I, en tanto establece los conceptos que integran la contabilidad para efectos fiscales, ni de lo dispuesto en la fracción II en el sentido de que los registros contables deberán cumplir con los requisitos que se establezcan en el reglamento tributario y las reglas generales que emita el SAT.*

- En esa tesitura, debe tenerse en cuenta que tanto el buzón tributario como la revisión electrónica forman parte del nuevo sistema de registro y control de la contabilidad de los contribuyentes, de ahí que las disposiciones legales relativas válidamente pueden impugnarse como una unidad normativa y, por tanto, el plazo para impugnar los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del código tributario federal, debe computarse a partir de que entró en vigor la obligación impuesta a los contribuyentes de llevar sus asientos o registros contables en medios electrónicos y enviar mensualmente su información contable al Servicio de Administración Tributaria, esto es, a partir del uno de julio de dos mil catorce, en términos de lo dispuesto en la fracción III del artículo segundo transitorio del decreto impugnado en relación con lo previsto en el artículo cuadragésimo tercero transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce.*

El anterior motivo de agravio es esencialmente fundado.

Para establecer las razones de ello, es menester tener en cuenta que en virtud del decreto impugnado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece, se adicionaron, reformaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación atendiendo a la necesidad de "crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de éstos al ciclo tributario".

Para tal fin, se estimó conveniente emplear las tecnologías en materia de comunicación e información, a fin de otorgar "facilidades a los contribuyentes para que se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes a través de Internet y establecer la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia de sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero".

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

En ese contexto, se adicionaron los artículos 17-K y 53-B y se reformaron los artículos 28 y 42 del Código Fiscal de la Federación, entre otros, para establecer lo siguiente:

"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."

"Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

"I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el reglamento de este código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

"...

"II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el reglamento de este código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

"III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el reglamento de este código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

"IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto."

"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:

"I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

"II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

"III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

"IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

"V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.

"...

"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.

"...

"Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general."

"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."

Como se puede advertir, el buzón tributario previsto en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual la autoridad administrativa podrá notificar cualquier acto o resolución administrativa que emita y los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes y avisos o dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad, así como consultar su situación fiscal.

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 empleo de medios electrónicos y digitales, 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 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."

De acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 53-B del código fiscal federal, el buzón tributario constituye la base para que la autoridad hacendaria esté en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación a través de la revisión electrónica, ya que la notificación de los actos y resoluciones emitidos durante el procedimiento respectivo, así como la presentación de promociones en el mismo, debe realizarse en documentos electrónicos o digitales a través del citado medio electrónico de comunicación.

Lo anterior no significa que el buzón tributario esté diseñado para emplearse únicamente en la revisión electrónica, ya que puede utilizarse en cualquiera de los procedimientos de fiscalización previstos en la ley para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos a efecto de que exhiban, por el mismo medio, la contabilidad, datos u otros documentos o informes necesarios para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tal como acontece en la revisión de gabinete, según se desprende del artículo 42, fracción II, del citado ordenamiento legal.

Cabe destacar que la revisión electrónica constituye un procedimiento de fiscalización similar a la revisión de gabinete, en tanto la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se realiza con base en la información y documentación que obra en poder de la autoridad y la que le proporcionen los propios contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos. La primera se distingue de la segunda, entre otros aspectos, por la reducción del plazo para concluir la revisión, lo que es posible, precisamente, por el empleo del buzón tributario y porque el acto de fiscalización se centra en ejercicios, contribuciones y rubros específicos en los que se presuma alguna irregularidad, lo que reduce el

costo que representa para el contribuyente proporcionar la información y documentación que le sea solicitada para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así, se desprende de lo expresado en la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal que, en su parte que interesa, a la letra se lee:

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

"Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; asimismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

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

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

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

Por otra parte, el deber impuesto a los contribuyentes en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, consistente en llevar sus registros y asientos contables en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, obedece a la necesidad que advirtió el legislador de implementar un sistema de contabilidad electrónico que cumpla con elementos mínimos y características uniformes para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y agilizar los procesos de fiscalización. Ello se desprende de la precitada exposición de motivos que, en su parte conducente, a la letra se lee:

"El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria ha desarrollado mecanismos que facilitan el cumplimiento de ese imperativo legal; sin embargo, los contribuyentes aún enfrentan una serie de exigencias legales y operativas.

"Baste citar como ejemplo que éstos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más de 20% arriba del promedio mundial, que es de 267 horas, según el estudio Doing Business elaborado por el Banco Mundial.

"Por otra parte, el artículo 28 del mismo ordenamiento establece las reglas para llevar la contabilidad, y el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las características que debe cumplir el registro de la misma a efecto de permitir a los contribuyentes mantener su contabilidad en los instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, lo que genera una gran variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control de los propios contribuyentes.

"Por lo anterior, se propone modificar estos preceptos con el fin de definir condiciones para que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos y características específicas y uniformes, además de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada, y se plantea reformar el artículo 30-A del código tributario, a efecto de eliminar la información que los contribuyentes no tendrán que proporcionar mediante declaración informativa, en virtud de que la autoridad contará con ella a través de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

"Adicionalmente, se estima conveniente precisar el alcance de la figura de contabilidad, que conceptualmente se define como un sistema de registro de ingresos y egresos, provisto sin costo alguno por la autoridad. Para las personas morales y físicas con actividad empresarial se propone la creación de un método electrónico estándar para la entrega de información contable. Este esquema simplifica y facilita el cumplimiento para el 66% de los contribuyentes emisores de facturas aproximadamente."

Como se puede advertir, el deber impuesto a los contribuyentes de llevar los asientos y registros de su contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente la información respectiva a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, tiene como propósito principal integrarla en un sistema electrónico estándar que les permita simplificar y agilizar el cumplimiento de sus obligaciones, particularmente, las

relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, lo cual cabe apuntar, también se realiza a través de la precitada página de Internet mediante documentos digitales -incluso desde fecha anterior a la reforma que se analiza-, según se desprende del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que en su primer párrafo señala:

"Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. ..."

Es importante señalar que la disposición legal transcrita, también fue objeto de modificación para extender la obligación de expedir comprobantes digitales tratándose de retención de contribuciones, a efecto de contar con un sistema electrónico que tenga toda la información necesaria que permita, a futuro, eliminar la obligación de expedir constancias de retenciones y presentar declaraciones informativas. Así se precisó en la multicitada exposición de motivos, que en su parte conduce se lee:

"Acorde con la propuesta del uso de medios electrónicos, se plantea extender a todas las operaciones que realizan los contribuyentes el uso de los comprobantes fiscales digitales por Internet, a efecto de emplearlos también para las retenciones de contribuciones que efectúen, con el propósito de contar con toda la información a través de estos medios y estar en posibilidad de eliminar en breve tiempo la obligación de presentar declaraciones informativas de retenciones y de expedir constancias."

Importa destacar que de acuerdo con lo previsto en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014 y sus resoluciones modificatorias, así como en la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, la información contable que deben enviar los contribuyentes al Servicio de Administración Tributaria es, en términos generales, la concerniente al catálogo de cuentas del contribuyente y la balanza de comprobación del periodo de que se trate. Asimismo, la referida información deberá enviarse a través del buzón tributario.

Lo hasta aquí expuesto permite establecer que la reforma al Código Fiscal de la Federación mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece, tiene como propósito fundamental ampliar la base de contribuyentes y asegurar su plena integración al ciclo tributario. Para ello, el legislador ordinario estimó necesario implementar mecanismos electrónicos de comunicación, almacenamiento de información y de fiscalización, que permitan, por una parte, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, por otra parte, que los procesos de recaudación y fiscalización sean más ágiles y eficientes, reduciendo sus plazos y costos de operación. En ese contexto, se advirtió la necesidad de implementar un sistema de contabilidad electrónico estándar que contenga la información necesaria para

agilizar los procedimientos de fiscalización y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, entre otras, las relativas a la expedición de comprobantes fiscales, así como eliminar, a futuro, otras obligaciones a su cargo. Para ello, se determinó que los contribuyentes deberán llevar los asientos y registros de su contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable respectiva a través de la precitada página de Internet, de acuerdo con las reglas generales que al efecto se emitan.

También, se estimó conveniente asignar a cada contribuyente un buzón tributario, consistente en un medio de comunicación electrónica ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual la autoridad les podrá notificar los actos y las resoluciones administrativas que emita y, los contribuyentes podrán presentar documentos, promociones, avisos y aclaraciones, así como desahogar requerimientos, consultar su situación fiscal y cumplir con sus obligaciones, como lo es la relativa al envío de su información contable.

Asimismo, se implementó un nuevo procedimiento de fiscalización electrónica conforme al cual, la autoridad hacendaria podrá ejercer sus facultades de comprobación con la información y documentación que obre en su poder -incluyendo desde luego la información contable de los contribuyentes-, sobre rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones y dictar, en su caso, una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que den lugar a la determinación de un crédito fiscal y la preliquidación respectiva. Conforme a este nuevo esquema de fiscalización, la autoridad requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente y notificará el resultado respectivo a través del buzón tributario.

Luego, si lo que fundamentalmente se reclama a través del juicio de amparo, es el nuevo mecanismo implementado para el registro y control de la contabilidad de los contribuyentes, es dable sostener que las disposiciones que regulan lo concerniente al buzón tributario, la contabilidad electrónica y la revisión electrónica, sí pueden considerarse como un sistema normativo para efectos de impugnación, en tanto el buzón tributario es el medio a través del cual los contribuyentes deberán enviar su información contable al Servicio de Administración Tributaria, misma que se integrará a un sistema de contabilidad electrónica estándar que, además de facilitarle a aquéllos el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, permitirá que los procesos de fiscalización sean más ágiles y eficientes, habida cuenta que la autoridad estará en posibilidad de revisar rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones en los que se advierta alguna irregularidad con base en el análisis de los documentos e información, incluida la contabilidad electrónica, que tenga en su poder.

De acuerdo con lo anterior, debe estimarse que asiste razón a la parte quejosa, en cuanto sostiene que la circunstancia de que los artículos 42, fracción IX, y 53-B del Código Fiscal de la Federación, puedan estimarse como heteroaplicativos -al prever una facultad discrecional de la autoridad hacendaria-, no impide que se impugnen conjuntamente con los artículos 17-

K y 28 del mencionado código tributario. Ello, porque el procedimiento de revisión electrónica, al igual que el buzón tributario y la contabilidad electrónica, forman parte del conjunto de medidas implementadas por el legislador con el objeto de que los procedimientos de recaudación y fiscalización sean más ágiles y eficientes en aras de garantizar que los gobernados cumplan debida y oportunamente con el deber constitucional de contribuir al gasto público, así como reducir los costos de operación de la hacienda pública.

En ese contexto, aun cuando las disposiciones de los artículos 17-K y 28 del código tributario federal entraron en vigor en diversos momentos conforme a lo previsto en los artículos primero y segundo transitorio, del decreto impugnado, debe estimarse que, dada la estrecha relación que guardan, son susceptibles de impugnarse en su integridad a partir de que entró en vigor la obligación impuesta a los contribuyentes de llevar los registros o asientos contables que integran su contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente su información contable a través del buzón tributario.

Se afirma lo anterior, en virtud de que el deber que se impone a los contribuyentes de emplear el buzón tributario para presentar promociones, desahogar requerimientos y cumplir con sus obligaciones fiscales -en el caso específico, la relativa al envío de su información contable-, prevista en la fracción II del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, no puede desvincularse de lo establecido en el propio numeral en el sentido de que todos los contribuyentes contarán con un buzón tributario que consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (primer párrafo), a través del cual, la autoridad fiscal les notificará cualquier resolución administrativa que emita, incluso las que puedan ser recurridas (fracción I) y que los contribuyentes deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes al en que reciban un aviso electrónico a través de los mecanismos de comunicación que elijan de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general (último párrafo), habida cuenta que las resoluciones y requerimientos que se emitan dentro del procedimiento de revisión fiscal se notificarán, precisamente, a través del buzón tributario.

Asimismo, la obligación impuesta a los contribuyentes de llevar los registros o asientos contables que integran su contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente su información contable a través del buzón tributario, conforme a lo previsto en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, no puede desvincularse de lo dispuesto en sus fracciones I y II que prevén, respectivamente, los conceptos que integran la contabilidad para efectos fiscales y que los asientos o registros contables respectivos deberán reunir los requisitos que se establezcan en el reglamento del aludido código tributario y las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Es así, pues si la reforma al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación tiene como propósito estandarizar la información contable de los contribuyentes, entonces es menester que éstos integren su contabilidad con los conceptos precisados en dicho numeral y que los registros o asientos

contables satisfagan los requisitos que al efecto se establezcan, de modo tal que la información contable que deben enviar mensualmente a la autoridad hacendaria, cumpla con ciertas características específicas y uniformes.

Al quedar demostrado que los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX, y 53-B del Código Fiscal de la Federación integran un sistema normativo, en cuanto regulan diversos mecanismos electrónicos implementados por el legislador para integrar un sistema de contabilidad electrónico estándar a fin de agilizar y eficientar los procesos de recaudación y fiscalización, y que por tal motivo, pueden ser impugnados de manera conjunta a partir de que entró en vigor la obligación de enviar la información contable a la autoridad hacendaria, debe estimarse que su impugnación es oportuna.

En efecto, de acuerdo con lo previsto en la fracción III del artículo segundo transitorio del decreto impugnado, en relación con lo dispuesto en el artículo cuadragésimo tercero transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce, las obligaciones previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del aludido código tributario, entraron en vigor el uno de julio de dos mil catorce, de lo que se sigue que el plazo de treinta días hábiles previsto en el artículo 17, fracción I, de la Ley de Amparo para la promoción del juicio de amparo, transcurrió del dos de julio al doce de agosto de dos mil catorce. Por tanto, si la demanda relativa se presentó en la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el nueve de agosto del año en cita, es dable concluir que su promoción es oportuna.

En consecuencia, lo procedente es revocar el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX, y 53-B del Código Fiscal de la Federación, así como respecto de los artículos 33, 61 y 62 de su reglamento y las reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince, al tratarse de disposiciones que desarrollan lo previsto en los precitados preceptos legales. De acuerdo con esa determinación, debe estimarse que también resulta oportuna la impugnación de los artículos segundo transitorio, fracciones III y VII, del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece, y 11, 34 y tercero transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dos de abril de dos mil catorce, los cuales, bajo las mismas consideraciones que anteceden, pueden ser impugnados de manera conjunta con las demás disposiciones integrantes del sistema normativo analizado.

Por cuanto se refiere al sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida respecto de las reglas impugnadas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, la parte quejosa sostiene, en esencia, lo siguiente:

- Es verdad que las reglas impugnadas de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce "han perdido vigencia sin que hubieren tenido en alguno momento eficacia"; sin embargo, también es cierto que algunas le siguen causando perjuicio, toda vez que en el segundo transitorio de la Séptima*

Resolución de Modificaciones se estableció que lo dispuesto en las reglas 1.2.8.6. a 1.2.8.9. así como lo previsto en el tercer y cuarto resolutive de la misma "resultará aplicable a partir del 1 de enero de 2015".

• Además, debe tenerse en cuenta que las precitadas reglas se impugnaron como parte del nuevo sistema de registro y control de la contabilidad de los contribuyentes, de ahí que no pueda estimarse que cesaron en sus efectos. El anterior motivo de agravio es infundado.

Para demostrar las razones de ello, es preciso tener presente que en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce, específicamente en las reglas 1.2.8.6., 1.2.8.7. y 1.2.8.8, se precisa, respectivamente: a) la información contable que los contribuyentes deberán enviar a través del buzón tributario, a saber, catálogo de cuentas, balanza de comprobación e información relativa a las pólizas que hayan generado; b) la época en que deberán realizarlo; y, c) la obligación de proporcionar el acuse respectivo cuando la autoridad fiscal les requiera la información relativa a sus pólizas, en ejercicio de sus facultades de comprobación o como requisito para la atención de solicitudes de devolución y compensación. En la inteligencia de que en su transitorio décimo tercero, se precisaron fechas específicas para el envío de la precitada información, en el caso de las personas morales.

Esas disposiciones se modificaron y adicionaron a través de la Tercera y Quinta Resoluciones Modificadorias de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce, tanto en lo relativo al contenido de la información contable que se debe enviar a la autoridad hacendaria, como en lo concerniente a la época que debe realizarse, y posteriormente se derogaron mediante la séptima resolución modificatoria, emitiéndose, en consecuencia, las reglas 1.2.8.1.6. a 1.2.8.1.9. que, conjuntamente con los resolutive tercero y cuarto de la propia resolución modificatoria, entrarían en vigor a partir del uno de enero de dos mil quince, de acuerdo con lo previsto en su segundo transitorio. No obstante, las precitadas reglas y resolutive de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce, se derogaron implícitamente al entrar en vigor la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, ya que en sus reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. y 2.8.1.17. se reguló lo concerniente a: a) la información que se debe enviar a la autoridad hacendaria a través del buzón tributario; b) la periodicidad para hacerlo; c) la obligación de proporcionar información requerida por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación o para atender solicitudes de devolución o compensación; y, d) las particulares que se deben observar en relación con los papeles de trabajo y los asientos de los registros contables, tal como se advierte del siguiente cuadro comparativo:

(Cuadro no visible)

Para mayor claridad del cuadro que antecede, también se transcriben las disposiciones derogadas a través del resolutive quinto de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (publicada el dieciocho de diciembre de dos mil catorce):

(Cuadro no visible)

"Para los efectos de la regla 1.2.8.6., en su fracción I, la información deberá ser entregada a la autoridad en el mes de octubre de 2014.

"Para los efectos de la regla 1.2.8.8., en el caso de que la autoridad solicite información contable sobre pólizas correspondiente a alguno de los meses de julio a diciembre del 2014, respecto a la solicitud o trámite de devolución o compensación, de conformidad con los artículos 22 y 23 del CFF, la fecha de entrega será de acuerdo a las establecidas en el cuadro anterior para las balanzas de comprobación.

"Asimismo, las autoridades fiscales, en el ejercicio de facultades de comprobación de conformidad con el artículo 42 del CFF, solicitarán la información contable de las pólizas sólo a partir del periodo o ejercicio 2015.

"Ahora bien, la información referente a las balanzas de comprobación correspondiente a los meses del ejercicio 2015, deberán ser enviados por las personas físicas y morales conforme a los plazos establecidos en la regla 1.2.8.7."

De las anteriores transcripciones, se advierte claramente que las reglas misceláneas para dos mil catorce y sus distintas modificaciones, en torno a la obligación de llevar contabilidad electrónica y entregarla a la autoridad hacendaria, no surtieron efecto alguno durante su vigencia, dado que su observancia se fue postergando, para finalmente quedar derogadas con la entrada en vigor de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, la cual inició su vigencia a partir del primero de enero de ese año.

Cabe aclarar que las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y sus distintas modificaciones, en torno a la obligación de llevar contabilidad electrónica y entregarla a la autoridad hacendaria, desde el punto de vista material, quedaron inmersas en las correlativas disposiciones de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, siendo en todo caso éstas, las que los contribuyentes debieron acatar por no haberse aplazado su observancia como ocurrió con las anteriores disposiciones.

Lo anterior con excepción de los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce, cuya vigencia se extendió al año dos mil quince, por disposición del resolutivo cuarto de la Primera Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea de ese año.

En tales términos, válidamente puede estimarse que, con la excepción antes precisada, las reglas impugnadas de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce y sus diversas modificaciones, cesaron en sus efectos y, por ende, debe confirmarse el sobreseimiento que en torno a ellas decretó el Juez de Distrito, al estimar actualizada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI, de la Ley de Amparo.

Por las razones antes apuntadas, los agravios propuestos por las autoridades recurrentes adhesivas en relación con el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, resultan parcialmente fundados.

En consecuencia, la litis en el presente recurso de revisión se constriñe a examinar la constitucionalidad de las siguientes disposiciones impugnadas:

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.

En la inteligencia de que el análisis relativo se realizará atendiendo en su integridad, tanto lo expresado por la parte quejosa en la demanda de amparo y sus ampliaciones, como en los agravios formulados en la presente vía, toda vez que en la sentencia recurrida se omitió el análisis de las disposiciones legales respecto de las cuales se decretó el sobreseimiento, así como de diversos planteamientos formulados en relación con la regularidad constitucional del artículo 28 del código fiscal federal y las disposiciones reglamentarias y administrativas que lo desarrollan.

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:

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

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

página 1513 «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 14 de febrero de 2014 a las 11:05 horas»]

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

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

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

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

Consecuentemente, dado que no es posible atribuir al artículo 17-K los vicios de inconstitucionalidad que señala la quejosa por falta de certeza en la notificación de los actos de autoridad o resoluciones administrativas, no puede resultar violatorio del derecho fundamental a la seguridad jurídica, máxime que tan 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 1.2.8.7. 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 (sic), 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:

"IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA.-La igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro. Por ello, el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de la garantía 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 tanto, el primer criterio para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da, con base en el propio término de comparación, es diferente. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a la garantía individual. Así, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida. Al respecto, debe considerarse que la posición constitucional del legislador no exige que toda diferenciación normativa esté amparada en permisos de diferenciación derivados del propio Texto Constitucional, sino que es suficiente que la finalidad perseguida sea constitucionalmente aceptable, salvo que se trate de una de las prohibiciones específicas de discriminación contenidas en el artículo 1o., primer y tercer párrafos, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues respecto de éstas no basta que el fin buscado sea constitucionalmente aceptable, sino que es imperativo. La siguiente exigencia de la garantía de igualdad es que la diferenciación cuestionada sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado; es decir, que la medida sea capaz de causar su objetivo, bastando para ello una aptitud o posibilidad de cumplimiento, sin que sea exigible que los medios se adecuen estrechamente o estén diseñados exactamente para lograr el fin en comento. En este sentido, no se cumplirá el requisito de adecuación cuando la medida legislativa no contribuya a la obtención de su fin inmediato. Tratándose de las prohibiciones concretas de discriminación, en cambio, será necesario analizar con mayor intensidad la adecuación, siendo obligado que la medida esté directamente conectada con el fin perseguido. Finalmente, debe determinarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, lo que supone una ponderación entre sus

ventajas y desventajas, a efecto de comprobar que los perjuicios ocasionados por el trato diferenciado no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos. De ahí que el juicio de proporcionalidad exija comprobar si el trato desigual resulta tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido, en el entendido de que mientras más alta sea la jerarquía del interés tutelado, mayor puede ser la diferencia." (Novena Época, registro digital: 164779, Segunda Sala, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, abril de 2010, materia constitucional, tesis 2a./J. 42/2010, página 427)

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 1.2.8.7 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 1.2.8.7. 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.

SIXTO...

...

Finalmente, la parte disconforme sostiene la inconstitucionalidad del anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, por vulnerar los derechos de legalidad y seguridad jurídica, ya que para cumplir con las disposiciones relacionadas con la obligación de llevar una contabilidad en medios electrónicos, establece diversos formatos como lo son: "de catálogo de cuentas, de balanza de comprobación, de pólizas del periodo; de reporte auxiliar de folios, de reporte auxiliar de cuentas y/o subcuentas y formato de sello digital de contabilidad electrónica"; los cuales, a su decir, deben sujetarse -además- a lo dispuesto por el consorcio w3 en la página electrónica <http://www.w3.org>.

Aduce que la referida remisión constituye un reenvío ilegal, puesto que el consorcio w3 no forma parte de ningún órgano del Estado que pudiera dotar de obligatoriedad los lineamientos que establece para la generación de los archivos XML, ni tampoco se desprende de ningún ordenamiento legal esas facultades.

Además señala que la mencionada página electrónica, cuyas disposiciones deben ser observadas conforme al anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, se encuentran en idioma inglés, a pesar de que el artículo 4 de

la Ley General de Derechos Lingüísticos de los Pueblos Indígenas establece que el español es la lengua nacional; y el artículo 33, apartado B, fracción XI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone que la contabilidad debe plasmarse en idioma español.

Lo cual resulta esencialmente fundado.

A fin de poder evidenciar la inconstitucionalidad del anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, es importante transcribir -en lo que aquí interesa- su contenido.

"... Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

"Contabilidad en medios electrónicos.

"...

"Contenido.

"A. Formato catálogo de cuentas.

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org>

"Contenido.

"C. Formato balanza de comprobación

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org>

"Contenido.

"D. Formato pólizas del periodo.

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org>

"Contenido.

"E. Formato reporte auxiliar de folios.

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org>

"Contenido.

"F. Formato reporte auxiliar de cuentas y/o subcuentas.

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org>

"Contenido.

"Formato SelloDigitalContElec

"G. Estándar del formato SelloDigitalContElec .

"...

"Adicionalmente a las reglas de estructura planteadas dentro del presente estándar, el contribuyente que utilice este estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en <http://www.w3.org> ..."

Como es posible advertir, al establecer las reglas de estructura planteadas dentro del estándar de los formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, la autoridad responsable dispuso que el contribuyente que utilice dicho estándar deberá -además- sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3,⁽¹⁾ establecidos en el sitio electrónico <http://www.w3.org>.

Ahora bien, por principio, cabe recordar que en el mencionado artículo 28, del Código Fiscal de la Federación el legislador federal -a través de la cláusula habilitante- le encomendó precisamente a la autoridad administrativa la labor de establecer y desarrollar las disposiciones respectivas para hacer operativo el sistema relacionado con la contabilidad electrónica.

Con lo cual, se excluyó la posibilidad de que cualquier otro órgano, ente o persona actuara con la intención de cumplir con un mandato delegado exclusivamente a la autoridad administrativa; de no considerarlo así, ello implicaría desconocer la voluntad del legislador, al pretender delegar -a su vez- una atribución que le corresponde otorgar únicamente a éste.

En ese orden de ideas, si como se pudo observar en párrafos que anteceden, en la especie, al establecer las reglas de estructura planteadas dentro del estándar de los formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, la autoridad administrativa dispuso que el contribuyente que utilice dicho estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3; es evidente que con dicha remisión la autoridad responsable excedió los límites de la habilitación legal, puesto que -como se dijo- se le encomendó a

¹ De la dirección web <http://www.w3c.es/Consortio/> es posible advertir que el referido consorcio w3, cuya denominación correcta es, según la propia página Internet, Consorcio World Wide Web (W3C), se configura como una comunidad internacional donde las organizaciones miembro, personal a tiempo completo y el público general trabajan conjuntamente para desarrollar estándares web.

ésta y no otra persona, la labor de desarrollar las disposiciones correspondientes para hacer operativo el sistema.

Lo que además de la insubordinación jerárquica que tal actuación provoca, le ocasiona inseguridad jurídica al gobernado al obligarlo a cumplir con ciertos lineamientos que son emitidos "por una comunidad internacional" y no por una autoridad competente, bajo algún procedimiento de creación normativa o bajo determinadas exigencias mínimas de fundamentación y motivación.

Por tales razones, es que debe declararse inconstitucional la disposición impugnada.

Por su parte, en abono a la referida inconsistencia, cabe mencionar que del sitio electrónico <http://www.w3.org>, ⁽²⁾ es posible advertir lo siguiente:

Ver imagen 1

De la impresión anterior, se desprende que el texto de la página de Internet a la que hace referencia el anexo 24 impugnado, se encuentra en idioma inglés; lo cual, significa que para poder operar los formatos respectivos, de acuerdo con la disposición impugnada, es necesario tener ciertos conocimientos en dicha lengua.

Ahora bien, en una aproximación al tema que nos ocupa, cabe señalar que el artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la ley de la materia, dispone que las actuaciones judiciales y promociones deben escribirse en lengua española y que lo que se presente escrito en idioma extranjero se acompañará de la correspondiente traducción al castellano.

El artículo 33, apartado B, fracción XI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que para los efectos del artículo 28, fracciones I y II, del código, los registros o asientos contables deberán plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.

Y en ese mismo sentido, el artículo 76, fracción XVII, inciso a), punto 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona que los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero tendrán, entre otras obligaciones, la de llevar los asientos contables en idioma español.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley General de Derechos Lingüísticos de los Pueblos Indígenas, señala que tanto las lenguas indígenas como el español, son lenguas nacionales por su origen histórico y tienen la misma validez en su territorio.

Finalmente, es importante mencionar que este Alto Tribunal ha reconocido - a través de la jurisprudencia- que el grado de conocimiento del español es relevante para determinar el alcance de las previsiones establecidas en el artículo 2o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, según las cuales, las personas indígenas tienen en todo tiempo el derecho a

² Sitio electrónico <http://www.w3.org>, consultado el día 23 de mayo de 2016.

ser asistidas por intérpretes y defensores que conozcan de su lengua y cultura. ⁽³⁾

Todo lo anterior, permite establecer que en la actualidad no existe ley o artículo constitucional que determine alguna lengua como "la oficial" en México; sin embargo, como se vio, sí existen disposiciones que ponen de manifiesto la necesidad de que las personas -que intervienen en un procedimiento jurisdiccional o bien, en sede administrativa, para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales- no solamente entiendan el castellano o español, sino que, además, su intervención se haga en ese mismo idioma, a fin de brindar seguridad jurídica, ante la eventualidad de que las partes que intervienen en un proceso jurisdiccional o bien, las autoridades encargadas de su desahogo y de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, desconozcan un idioma diferente al que usualmente se utiliza por la cultura del Estado Mexicano.

Bajo esa misma lógica y por mayoría de razón, es que la autoridad administrativa al establecer los lineamientos y formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, tenía la obligación de hacerlo en idioma castellano o español, ya que de esta manera les brinda seguridad jurídica a los contribuyentes, al permitirles conocer plenamente la forma de operar los formatos establecidos para tal efecto; lo cual, como se vio, no lo hizo, ya que al ingresar a la página de Internet <http://www.w3.org>, se desprende que, su contenido está en el idioma inglés; de ahí que resulta inconstitucional dicha porción normativa.

Se arriba a lo anterior, sin que pase inadvertido para quienes resuelven, que el portal de Internet a que hace alusión el anexo 24 impugnado, tiene una ventana al margen superior derecho en la que al indicar como región "España (Spain)" se puede consultar la página en idioma español, tal como se demuestra en la siguiente imagen:

Ver imagen 2

Sin embargo, al intentar ingresar a la ventana ubicada en la parte inferior izquierda de la pantalla, relativa a la "Tecnología XML", ⁽⁴⁾ se abre otra imagen cuyo contenido es en idioma inglés, tal como se demuestra a continuación:

Ver imagen 3

En ese sentido, tal como se anticipó, el hecho de que los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML establecidos en la página de Internet <http://www.w3.org>, estén en idioma inglés, vulnera el derecho de seguridad jurídica de la parte quejosa, debido a que no existe garantía de que tenga conocimiento del mismo, y por consecuencia, la manera de operar los formatos establecidos para tal efecto.

³ Jurisprudencia 1a./J. 115/2013 (10a.), de título y subtítulo: "PERSONAS INDÍGENAS. GRADO DE RELEVANCIA DEL CONOCIMIENTO DEL ESPAÑOL PARA LA APLICACIÓN DE LAS PREVISIONES DEL ARTÍCULO 2o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, página 281, de la Décima Época «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 6 de diciembre de 2013 a las 6:00 horas».

⁴ Sitio electrónico <http://www.w3.org/standards/xml/>, consultado el día 23 de mayo de 2016.

Consecuentemente, lo procedente es conceder a la parte quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado, para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de Internet <http://www.w3.org>, ya que como se pudo observar, además de que son emitidos por una comunidad internacional (privada), que no goza de facultades para hacerlo, se encuentran en un idioma diverso al castellano o español; todo lo cual, vulnera el derecho de seguridad jurídica de la parte quejosa.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia P./J. 112/99, ⁽⁵⁾ del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo contenido es el siguiente:

"AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA.-El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en

⁵ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 19, de la Novena Época, registro digital: 192846.

amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro."

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 qué el tercero aportó dicha información o documentación; el contribuyente contará con un plazo de cuatro días contado a partir de en qué 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.⁽⁶⁾

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.⁽⁷⁾

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

⁶ "Artículo 41-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

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

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

"Artículo 42-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este código. "No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."

⁷ "Con la finalidad de conformar una base de datos que permita mejorar la planeación de la fiscalización -orientándola con más precisión a los evasores fiscales y reduciendo con ello las molestias a los contribuyentes cumplidos- se propone facultar a la autoridad para solicitar información a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, sin que ello implique el inicio de facultades de comprobación. A través de ello, se estarían evitando las consecuencias que conlleva precisamente el inicio de facultades de comprobación, como lo son la imposición de multas y la suspensión de la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, entre otras."

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),⁽⁸⁾ 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.

⁸ Consultable en la página oficial de la OCDE, a través de la dirección electrónica: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page1.

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. ⁽⁹⁾

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

⁹ "Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse."
 "Artículo 69-E.... Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente."
 "Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

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

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:

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

considerarán domicilio de quien las usa para tales fines. En el caso de los domicilios móviles, es importante señalar que -en principio- los automóviles no son domicilios para los efectos aquí expuestos, sin embargo, se puede dar el caso de aquellos habitáculos móviles remolcados, normalmente conocidos como roulottes, campers o autocaravanas, los cuales gozarán de protección constitucional cuando sean aptos para servir de auténtica vivienda."⁽¹⁰⁾

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

¹⁰ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IX, Tomo 1, junio de 2012, página 258, Décima Época.

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 eficientar los procesos de recaudación y fiscalización; y si bien la información contable puede ser objeto de revisión, también es verdad que en sí misma no constituye una excepción al derecho de inviolabilidad del domicilio.

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

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

debe entenderse que al aludir a libros y papeles, el constituyente se refirió en forma general a la facultad de verificación de la autoridad administrativa sobre cualquier tipo de registro contable que legalmente tengan implantados los contribuyentes, máxime que no tenía por qué referirse a todas las maneras conforme a las cuales éstos deben registrar sus operaciones si dichos sistemas contables no constituyen una excepción a la garantía de inviolabilidad domiciliaria."⁽¹¹⁾

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*

¹¹ *Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 70, octubre de 1993, página 11. Octava Época.*

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:

"AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS.-Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: 'AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.', se advierte que en ellas se sostuvo que, en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de

las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales."⁽¹²⁾

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(sic) fe.

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

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

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

"RENTA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTÁN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, ASÍ COMO PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTOS, ÚNICAMENTE RESPECTO DE AQUELLOS QUE SE REPUTEN COMO DEFINITIVOS CONFORME A LA

¹² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, julio de 2002, materias constitucional y administrativa, página 446. Novena Época.

LEY DE LA MATERIA, NO ASÍ CUANDO CONSTITUYEN MEROS ANTICIPOS, YA QUE EN ESE SUPUESTO, LA AUTORIDAD DEBE ESPERAR AL CÁLCULO DEL GRAVAMEN QUE SE EFECTÚA POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS (APLICACIÓN ANALÓGICA DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 113/2002) (*). De la jurisprudencia citada, se advierte que las autoridades hacendarias, en uso de sus facultades de comprobación concedidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pueden válidamente comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia del impuesto al valor agregado, incluyendo lo relativo a los pagos provisionales, sin que ello implique que puedan determinar créditos fiscales por omisiones detectadas en tales obligaciones, hasta en tanto concluya el ejercicio anual relativo; esa limitación obedece a la mecánica empleada para calcular el impuesto al valor agregado, pues éste se determina por ejercicios fiscales y es hasta la declaración anual cuando puede fijarse el monto del impuesto definitivo, debido a que los pagos provisionales efectuados constituyen un anticipo que el contribuyente debe hacer a cuenta del total de los actos o actividades gravados en el ejercicio conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Bajo esa perspectiva, dentro del esquema del impuesto sobre la renta existen dos formas para calcular y enterar el tributo de manera provisional o parcial, a saber: a) pagos provisionales que son a cuenta del impuesto del ejercicio anual; y b) pagos provisionales con carácter definitivo; los primeros se caracterizan por ser un adelanto del que se calculará al momento de formularse la declaración anual, es decir, este tipo de pago parcial tiene la finalidad de desplegar una especie de abono del tributo que se conjetura al concluir el año correspondiente y requiere, para su correcta determinación, de la unión del valor de todos los actos gravados causados durante la anualidad para alcanzar una certeza acorde con la realidad del gobernado; mientras los segundos son los que el contribuyente debe entregar a las autoridades fiscales de modo inmediato una vez causado el tributo, y ya que no depende de la reunión de mayores datos o de conocer del importe de otras actividades gravadas por la contribución aludida durante el ejercicio anual de calendario, son decisivos y no son considerados como un anticipo del que se calcula al término al final del año. En tales condiciones, las autoridades tributarias, al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta, en específico, de pagos provisionales, únicamente pueden determinar créditos fiscales de los que sean de carácter definitivo sin necesidad de aguardar a la conclusión de la anualidad respectiva y no así de los que son un anticipo o a cuenta del que se calcula al final del ejercicio."⁽¹³⁾

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

¹³ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 24, Tomo II, noviembre de 2015, página 1185. Décima Época «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 6 de noviembre de 2015 a las 10:30 horas».

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

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

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

"VISITA DOMICILIARIA. ALCANCES DEL TÉRMINO 'DE INMEDIATO' CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Acorde con los artículos 28, 30, 44, fracción I, 45, 46, 49, fracción I y 53 del citado ordenamiento tributario, los contribuyentes, sus representantes legales o la persona con quien se entienda una visita domiciliaria, están obligados a conservar en su domicilio fiscal la contabilidad que conforme a las disposiciones fiscales tenga que llevarse y mantenerla a disposición de la autoridad fiscal. En ese sentido, si la visita domiciliaria constituye un acto de molestia desarrollado invariablemente en el domicilio fiscal del contribuyente y su objetivo consiste en que la autoridad revise en ese momento la contabilidad del visitado, a fin de conocer su situación fiscal, lo dispuesto en el inciso a) del referido artículo 53, respecto a que en el caso de que durante el curso de una visita domiciliaria las autoridades fiscales soliciten al contribuyente, responsable solidario o tercero, los libros y

registros que formen parte de su contabilidad o, en su caso, los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, éstos deberán presentarse ‘de inmediato’, no significa que la persona visitada tenga un plazo para cumplir el requerimiento, sino que se entiende que tal documentación debe exhibirse inmediatamente después de haberse solicitado, esto es, de manera contigua o muy cercana y sin tardanzas, pues el contribuyente está obligado a tenerla a la mano en el lugar en el que se desarrolla la visita y siempre a disposición de la autoridad fiscal. En el entendido de que no debe considerarse un incumplimiento sancionable el que no se exhiba al instante o en el segundo inmediatamente posterior al requerimiento, pues la obligación de presentarla inmediatamente sólo significa que debe exhibirse sin tardanzas, y no que ni siquiera se tenga el tiempo indispensable para localizar lo solicitado en los libros, documentos, registros o archivos.”⁽¹⁴⁾

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:

"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación

¹⁴ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Tomo II, febrero de 2014, página 1469 «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 21 de febrero de 2014 a las 10:32 horas».

únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular."⁽¹⁵⁾

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

¹⁵ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, julio de 2013, Tomo 1, página 917.

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:

"CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. La carta invitación del Servicio de Administración Tributaria dirigida al contribuyente para regularizar su situación fiscal con relación al pago del impuesto sobre la renta, derivado de los ingresos ciertos y determinados originados por depósitos en efectivo a su favor, efectuados durante un ejercicio fiscal específico, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogiéndose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para efectos de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos, lo cual significa que su inobservancia tampoco provoca la pérdida de los beneficios concedidos por la mencionada regla, pues para que así sea debe contener, además del apercibimiento en tal sentido, la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo y, en el caso, la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo, sin establecer consecuencias jurídicas para el interesado."⁽¹⁶⁾

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

¹⁶ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Tomo 1, junio de 2013, página 724. Décima Época.

efectivo el monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución, habida cuenta que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones, sin darle oportunidad de defensa, pues no debe soslayarse que a través del recurso de revocación, en el que se impugne la resolución definitiva, se pueden ofrecer los medios de prueba que, por cualquier circunstancia, no se exhibieron ante la autoridad fiscalizadora, a efecto de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

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

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

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

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

formalidades seguidas en forma de juicio ante autoridad competente con el objeto de conocer irregularidades, ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, será imponer alguna sanción. En este contexto, la hipótesis prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no está inmerso en el derecho administrativo sancionador y, por ende, no se rige por aquel postulado, en virtud de que si bien es cierto que regula la práctica de visitas domiciliarias para constatar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la relativa a expedir comprobantes fiscales por las enajenaciones que realizan, la cual puede derivar en la determinación de una multa, también lo es que a través del ejercicio de esta atribución no se busca perseguir una conducta administrativamente ilícita, sino que se concreta al despliegue de la facultad tributaria del Estado para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales."⁽¹⁷⁾

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

¹⁷ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Tomo II, marzo de 2016, página 1294. Décima Época «y Semanario Judicial de la Federación del viernes 18 de marzo de 2016 a las 10:40 horas».

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 auténtico para abrir el documento a notificar", en la inteligencia de que previo a la notificación le será enviado un aviso "mediante el mecanismo elegido" para tal efecto.

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

Derecho de igualdad.

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

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

- Modificar la sentencia recurrida;*
- Confirmar el sobreseimiento declarado en relación con las reglas impugnadas de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce y sus resoluciones modificatorias primera, segunda tercera, quinta y séptima, excepto por lo que se refiere a los resolutivos tercero y cuarto de esta última.*
- Revocar el sobreseimiento decretado, respecto los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación; 11, 33, 34, 61, 62 y tercero transitorio de su reglamento.*
- Conceder el amparo a la parte quejosa contra los siguientes actos:*

- *El anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince, para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de Internet <http://www.w3.org.>, hasta en tanto el Servicio de Administración Tributaria publique, en cualquiera de los medios que tenga a su alcance, los lineamientos a seguir para la generación de archivos XML, en idioma castellano o español; y*
- *El artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, para el efecto de que en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa, durante la vigencia del referido numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previsto para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.*

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

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

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.-Se modifica la sentencia recurrida.

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

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

Miscelánea Fiscal de dos mil catorce; y las reglas 2.2.6., 2.12.2. y 2.12.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

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

QUINTO.-La Justicia de la Unión no ampara ni protege a la parte quejosa en contra de los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX, 53-B (excepto su fracción IV, segundo párrafo) y segundo transitorio, fracciones III y VII, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece; 11, 33, 34, 61, 62 y tercero transitorio de su reglamento; 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince; los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil catorce y las reglas 2.2.6., 2.8.1.1., 2.8.1.2., 2.8.1.3., 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.6., 2.8.1.9., 2.8.1.17., 2.12.2., 2.12.4., 2.12.9., primero y segundo transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

SEXTO.-Se declara parcialmente fundada la revisión adhesiva.

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

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

En términos de lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, así como en el segundo párrafo del artículo 9 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

Nota: Las tesis aisladas y de jurisprudencia P. XLII/2009, 2a. VIII/2013 (10a.), 1a. CXVI/2012 (10a.) y 1a./J. 115/2013 (10a.) citadas en esta ejecutoria, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, julio de 2009, página 70; y Décima Época, Libro XVII, Tomo 2, febrero de 2013, página 1164 y Libro IX, Tomo 1, junio de 2012, página 258, así como en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 6 de diciembre de 2013 a las 6:00 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial

de la Federación, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, página 281, respectivamente.

Esta ejecutoria se publicó el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

*Énfasis añadido

IV. ANÁLISIS DOCTRINAL

A. Principios de la actividad jurisdiccional reflejados en la ejecutoria.

El Código de Ética del Poder Judicial de la Federación,¹⁸ ha establecido cuatro principios que cumplen el imperativo constitucional del artículo 100, de la Carta Magna y, rigen la carrera judicial, recogiendo y desarrollando en el aspecto ético del juzgador, aquellos principios que son reconocidos por la sociedad en general, como directrices de la función jurisdiccional, siendo éstos: independencia, imparcialidad, objetividad y profesionalismo, aunados a la excelencia judicial.

Los principios de *independencia judicial, imparcialidad y objetividad*, representan las manifestaciones de la actividad judicial en sentido general, pues la primera de ellas, refiere a la actitud del juzgador frente a influencias extrañas al derecho provenientes del sistema social; la segunda, frente a influencias ajenas al derecho provenientes de las partes, en los procesos sometidos a su potestad y, la tercera, su actitud frente a influencias extrañas al derecho provenientes del propio Juzgador.¹⁹

El cuarto principio (*profesionalismo*) refiere al ejercicio responsable y serio de la función jurisdiccional, mientras que la *excelencia judicial* se considera como un arquetipo al que deben aspirar todos los juzgadores.

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Código de Ética del Poder Judicial de la Federación". Consejo de la Judicatura Federal, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación, segunda impresión, México 2004

¹⁹ *Ibidem* p. 6

B. Principio de Independencia.

“Es la actitud frente a influencias extrañas al Derecho, provenientes del sistema social. Consiste en Juzgar desde la perspectiva del Derecho y no a partir de presiones o intereses extraños a aquel. Por tanto, el juzgador:

1.1. Rechaza cualquier tipo de recomendación que tienda a influir en la tramitación o resolución de los asuntos que se sometan a su potestad, incluso las que pudieran provenir de Servidores del Poder Judicial de la Federación.

1.2. Preserva el recto ejercicio de su función denunciando cualquier acto que tienda a vulnerar su independencia.

1.3. Evita involucrarse en actividades o situaciones que puedan directa o indirectamente afectar su independencia.

1.4. Se abstiene de recomendar, insinuar o sugerir, con un fin ilegítimo, el sentido en que deban emitir los demás juzgadores de cualquier determinación judicial que tenga efecto sobre la resolución de un asunto. ”²⁰

Al respecto, la Ejecutoria que se analiza en el presente, si bien no denota un parámetro exacto de exigencias o influencias extrañas al Derecho provenientes del sistema social, al versar sobre la constitucionalidad de normas generales, cuya creación obedece a la implementación de nuevos sistemas de control de la recaudación fiscal, que facilitan la actividad de la autoridad fiscal y reduce los costos a la administración pública, por encima de la realidad que impera en el país indirectamente se afecta la independencia.

Lo anterior, ante el estudio previo de composición socioeconómica de México, emitido de conformidad con los datos manifestados por la Asociación Mexicana de Internet para 2015, el cual reflejaba que, son 53.9 millones de mexicanos los que tienen acceso a Internet, lo que representa menos del 50% de la población (según último censo poblacional del INEGI), pues en México habitan 112,336,538 personas. El limitado acceso a internet va de la mano con los altos

²⁰ *Ibidem* p. 9

índices de analfabetismo que aún persisten dentro de la población, aunado a aquellos sectores que cuentan con algún tipo de discapacidad²¹.

La implementación de herramientas electrónicas a todos los sectores de la sociedad, someten a aquellos que están fuera del margen, a prácticas e injerencias abusivas a su persona y patrimonio; por lo que deben considerarse, no sólo los estándares internacionales en materia de implementación de sistemas recaudatorios, sino que también el impacto real y efectivo que tiene en la sociedad su vigencia y aplicación.

Si bien la ejecutoria se apega al principio de *independencia* en las partes en las que evalúa las reglas establecidas para la implementación del medio de notificación, resultar limitado el estudio de una reforma estructural, única y exclusivamente a partir de la exposición de motivos de la misma, cuando tiene una gran capacidad de trascendencia en la sociedad mexicana en materia tributaria y de aplicación de la norma que la caracteriza. Se requería atender a la realidad fáctica que en materia de acceso a la información y su regulación impera a su entrada en vigor en México.

C. Principio de Imparcialidad.

“Es la actitud del Juzgador frente a influencias extrañas al Derecho, provenientes de las partes en los procesos sometidos a su potestad. Consiste en juzgar, con ausencia absoluta de designio anticipado o de prevención a favor o en contra de alguno de los justiciables. Por tanto el Juzgador:

2.1. Evita conceder ventajas o privilegios ilegales a cualquiera de las partes.

2.2. Rechaza cualquier dádiva que provenga de alguna de las partes o de terceros.

2.3. Evita hacer o aceptar invitaciones en las que el propio juzgador considere que se verá comprometida su imparcialidad.

²¹ Viesca de la Garza, Eduardo J., Días López, Rosa María, *et. al. (coords.)*, “Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos, Homenaje al Maestro Miguel Valdéz Villareal”. Editorial Porrúa, México 2017, p.64.

2.4. Se abstiene de citar a las partes o personas vinculadas con ellas, fuera de las oficinas del órgano jurisdiccional en el que ejerza su función.

2.5. Se abstiene de emitir cualquier opinión que implique prejuzgar sobre un asunto.”²²

No existe evidencia de que no se hubiera respetado este principio por el Juzgador en la ejecutoria de mérito; sin embargo, sí existieron opiniones que en menor o mayor medida prejuzgaban sobre el asunto.

Como se ha expuesto antes, no sólo fue la sociedad mexicana, a través de los diversos medios de comunicación, quien indagó sobre una anticipación con respecto al resultado de la litis planteada, sino en especial, los propios medios de información se encargaron de emitir opiniones e inquisiciones de la actividad jurisdiccional, provocando que, la resolución de los juicios interpuestos en contra de las reformas relativas, fuera concentrada desde la primera instancia, en el Centro Auxiliar de la Primera Región del Poder Judicial de la Federación, pues aun y cuando el Consejo de la Judicatura Federal hubiere emitido acuerdos de carácter general que justificaban dicha concentración ante la excesiva carga de trabajo por la gran cantidad de demandas interpuestas, ello propició la unificación de criterios y a su vez, que la opinión pública y los medios de comunicación indebidamente publicaran artículos que indagaban sobre una anticipación de la resolución, lo cual quizá llevó a una resolución genérica.

D. Principio de Objetividad.

“Es la actitud del Juzgador frente a influencias extrañas al Derecho, provenientes de sí mismo. Consiste en emitir sus fallos por las razones que el Derecho le suministra, y no por las que se deriven de su modo personal de pensar o de sentir. Por tanto el Juzgador:

3.1. Al emitir una resolución, no busca reconocimiento alguno.

²²Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Código de Ética del Poder Judicial de la Federación”. Consejo de la Judicatura Federal, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación, segunda impresión, México 2004, p.10

3.2. Al tomar sus decisiones en forma individual o colegiada, buscará siempre la realización del derecho frente a cualquier beneficio o ventaja personal.

3.3. Si es integrante de un órgano jurisdiccional colegiado, trata con respeto a sus pares, escucha con atención y apertura de entendimiento sus planteamientos y dialoga con razones y tolerancia.

3.4. Procura actuar con serenidad de ánimo y equilibrio interno, a fin de que sus decisiones estén desprovistas de aprensiones y prejuicios.”²³

Según la conceptualización anterior, la ejecutoria analizada, efectivamente se apega al principio de objetividad, pues al haberse concentrado la gran cantidad de demandas en el Centro Auxiliar de la Primera Región del Poder Judicial de la Federación, tan sólo en la primer instancia, la litis fue delimitada de forma tal, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo a su alcance la causa de pedir que precisaba la mayoría de las mismas, sin embargo, en muchos de los casos se omitió el estudio de planteamientos diversos a esa delimitación, tal y como se explicará en el análisis de la jurisprudencia.

E. Principio de Profesionalismo.

“Es la disposición para ejercer de manera responsable y seria la función jurisdiccional, con relevante capacidad y aplicación. Por tanto el Juzgador:

4.1. Se abstiene de cualquier acto que pueda mermar la respetabilidad propia de su cargo, tanto en el ámbito público como en el privado.

4.2. Actualiza permanentemente sus conocimientos jurídicos estudiando los precedentes y jurisprudencia, los textos legales, sus reformas y la doctrina relativa.

4.3. Procura constantemente acrecentar su cultura en las ciencias auxiliares del Derecho.

4.4. Estudia con acuciosidad los expedientes y proyectos en los que deba intervenir.

4.5. Funda y motiva sus resoluciones, evitando las afirmaciones dogmáticas.

4.6. Dedicar el tiempo necesario para el despacho expedito de los asuntos de su juzgado o tribunal.

²³ *Idem*

4.7. Asume responsable y valerosamente las consecuencias de sus decisiones.

4.8. Acepta sus errores y aprende de ellos para mejorar su desempeño.

4.9. Guarda celosamente el secreto profesional.

4.10. Lleva a cabo por sí mismo las funciones inherentes e indelegables de su cargo.

4.11. Trata con respeto y consideración a sus subalternos.

4.12. Escucha con atención y respeto los alegatos verbales que le formulen las partes.

4.13. Trata con amabilidad y respeto a los justiciables.

4.14. Administra con diligencia, esmero y eficacia el órgano jurisdiccional a su cargo.

4.15. Cumple puntualmente con el deber de asistir a su tribunal o juzgado.

4.16. Sabe llevar el cumplimiento de su deber hasta el límite de sus posibilidades, y separarse de su cargo, cuando su estado de salud u otros motivos personales, no le permitan desempeñar eficientemente sus funciones.

4.17. Se abstiene de emitir opiniones sobre la conducta de sus pares.

4.18. Cumple con sus deberes de manera ejemplar para que los servidores públicos a su cargo lo hagan de la misma manera en los que les correspondan.

4.19. Busca con afán que sus acciones reflejen credibilidad y confianza propias de su investidura.”²⁴

Lo anterior engloba una serie de reglas que se pueden reflejar en la realización cotidiana de la actividad jurisdiccional y también en el ejercicio del litigio ante dichas autoridades, pues se delimitan los parámetros esenciales, a fin de que el juzgador pueda atender a las partes, a sus pares e incluso al equipo de servidores públicos que prestan sus servicios en apoyo al Juzgado o Tribunal.

F. Principio de Excelencia.

“El Juzgador perfecciona cada día para desarrollar las siguientes virtudes judiciales:

²⁴ *ibídem*, p. 11

5.1. Humanismo: En cada momento de su quehacer está consciente de que las leyes se hicieron para servir al hombre, de modo tal que la persona constituye el motivo primordial de sus afanes.

5.2. Justicia: En cada uno de los asuntos sometidos a su potestad, se esfuerza por dar a cada quien lo que le es debido.

5.3. Prudencia: En su trabajo jurisdiccional y en las relaciones con sus colaboradores, recoge la información a su alcance con criterios rectos y objetivos; consulta detenidamente las normas del caso, pondera las consecuencias favorables y desfavorables que puedan producirse por su decisión, y luego toma ésta y actúa conforme a lo decidido.

5.4. Responsabilidad: Asume plenamente las consecuencias de sus actos, resultado de las decisiones que tome, procurando que sus subordinados hagan lo mismo.

5.5. Fortaleza: En situaciones adversas, resiste las influencias nocivas, soporta las molestias y se entrega con valentía para vencer las dificultades y cumplir con su función jurisdiccional.

5.6. Patriotismo: Tributa al Estado Mexicano el honor y servicio debidos, defendiendo el conjunto de valores que, como juzgador federal del Estado Mexicano, representa.

5.7. Compromiso social: Tiene presentes las condiciones de iniquidad que han afectado a una gran parte de la sociedad a lo largo de nuestra historia, y advierte que la confianza y el respeto sociales que merezca serán el resultado de un trabajo dedicado, responsable y honesto.

5.8. Lealtad: Acepta los vínculos implícitos en su adhesión a la Institución a la que pertenece, de tal modo que refuerza y protege, en su trabajo cotidiano, el conjunto de valores que aquélla representa.

5.9. Orden: Mantiene la adecuada organización y planificación en el trabajo a su cargo.

5.10. Respeto: Se abstiene de lesionar los derechos y dignidad de los demás.

5.11. Decoro: Cuida que su comportamiento habitual tanto en su vida pública como privada, esté en concordancia con el cargo y función que desempeña.

5.12. Laboriosidad: Cumple diligentemente sus obligaciones de juzgador.

5.13. Perseverancia: Una vez tomada una decisión, lleva a cabo los actos necesarios para su cumplimiento, aunque surjan dificultades externas o internas.

5.14. Humildad: Es sabedor de sus insuficiencias, para poder superarlas, y también reconoce sus cualidades y capacidades que aprovecha para emitir de la mejor manera posible sus resoluciones, sin pretender llamar la atención ni esperar reconocimientos.

5.15. Sencillez: Evita actitudes que denoten alarde de poder.

5.16. Sobriedad: Guarda el justo medio entre los extremos y evita actos de ostentación que vayan en demérito de la respetabilidad de su cargo.

5.17. Honestidad: Observa un comportamiento probo, recto y honrado.”²⁵

Al respecto, de la ejecutoria planteada, si bien se desprende el respeto a dicho principio desde su planteamiento en la resolución de primera instancia, el humanismo, el compromiso social y la justicia, quedan limitados al cumplimiento de la aplicación de la Jurisprudencia en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo, pues la litis se conformó de temas que pudieron derivar en una exploración del derecho de mayor profundidad, el estricto acatamiento de las diversas jurisprudencias sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto a los diversos planteamientos de inconstitucionalidad, pudo encontrar quizá el reflejo de nuevas posturas con respecto a Tesis adoptadas antes de la entrada en vigor de la reforma constitucional de 2011 y el reconocimiento expreso de los derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, una vez analizados los principios rectores de la actividad jurisdiccional a la Luz del Código de Ética, los principios relacionados con la función jurisdiccional encuentran una justificación que va más allá de la posibilidad que tiene la persona de ser parte de un proceso y a promover la actividad jurisdiccional, que le permita obtener una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas, pues la misma implica el reflejo de anhelos que son universales, tal como lo precisó el Pleno

²⁵ *Ibídem*, pp.12-13

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Preámbulo del Código de Ética del Poder Judicial de la Federación²⁶, como es la búsqueda sempiterna de una sociedad de hombres libres, que les garantice su desarrollo humanístico y los emancipe de temores.

G. Principio de instancia de parte agraviada

Los principios anteriormente expuestos, se encuentran estrechamente relacionados al principio de instancia de parte agraviada que refleja el artículo 5, de la Ley de Amparo, al establecer que tiene el carácter de quejoso, quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos humanos y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Contenido que fue actualizado en los casos sometidos al escrutinio del Poder Judicial de la Federación, pues se alcanzó a demostrar por parte de los quejosos cada uno de los presupuestos necesarios para que el Juzgador tuviera la posibilidad de estudiar el fondo del asunto, tan es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación procedió al estudio de las inconstitucionalidades planteadas sometiéndolas a su confrontación con las normas protectoras de los derechos humanos establecidas en el Pacto Federal.

De esa manera, también se cumplió con el *principio relativo a que toda persona tendrá derecho a obtener una resolución razonada en derecho que resuelva el fondo de la cuestión planteada*, el cual fue cumplido al haberse pronunciado de fondo sobre las inconstitucionalidades expuestas y la causa de pedir en los rubros que sí fueron sometidos al escrutinio judicial.

H. Principio de relatividad de las sentencias de amparo

Involucra el equilibrio de poderes, de tal manera que la soberanía de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se convierta en absoluta, pues el que la anulación o declaración de ineficaz de un acto jurídico solamente beneficie o impacte positivamente a quien promueve la demanda de amparo, es una definición

²⁶ *Ibidem*, p. 7.

que detiene y forma el verdadero poder del Máximo Tribunal del País, pues aun cuando se ha creado la existencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria resulta inaplicable, acorde a lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, al haberse constituido jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la importancia y trascendencia de las normas generales en la sociedad mexicana y en la materia tributaria, ameritan el estudio de constitucionalidad de dichas normas, parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación e incluso del Honorable Tribunal Pleno del referido Órgano Supremo, pues de esta forma, se alcanzaría la resolución que en definitiva resuelva el fondo de las inconstitucionalidades planteadas por los quejosos en toda la República Mexicana, y aseguraría entonces la plena constitucionalidad de las normas o a contrario sensu, evidenciaría su real impacto en contravención a la norma constitucional.

I. Principio de limitación de pruebas en materia de amparo

Ahora bien, de los principios relacionados con la actividad jurisdiccional mencionados en párrafos anteriores, en la ejecutoria analizada se refleja el principio de limitación de pruebas en materia de amparo, de la mano con la jurisprudencia relativa a la omisión legislativa.

Lo anterior, toda vez que el principio de limitación de pruebas en materia de amparo contenido en el artículo 78 de la Ley de Amparo, atiende a que el juicio de garantías constituye un medio de control constitucional que tiene la naturaleza de un procedimiento impugnativo autónomo y no a una instancia o recurso ordinario adicional, y por tales motivos la limitación de pruebas o de análisis probatorio en materia de la constitucionalidad de leyes establece la obligación de apreciar el acto “tal y como aparezca probado ante la responsable”, produciéndose una limitación en el sentido de que el juzgador de amparo, al sustituirse en la competencia exclusiva de aquella autoridad, llegue al extremo opuesto de justificar o mejorar el contenido del acto reclamado.

Lo anterior, se encuentra relacionado con los criterios establecidos en la ejecutoria en materia de la omisión legislativa correspondiente a la protección de datos personales en el Código Fiscal de la Federación, de donde, si bien la norma y su exposición de motivos constituyen las pruebas de los actos reclamados, tales pruebas, no pueden modificarse en el sentido de cubrir una omisión legislativa, y menos obligar al Congreso de la Unión a contemplar normas que no fueron creadas a partir de su facultad exclusiva prevista en la Carta Magna.

J. Principio constitucional de obligatoriedad de la jurisprudencia

Al constituir la jurisprudencia la interpretación reiterada y obligatoria de la ley, pues acorde a la garantía de fundamentación y motivación de los actos de autoridad, la autoridad jurisdiccional deberá, no solamente aplicar la ley al caso concreto, sino que constriñe a dichas autoridades a hacerlo del modo en que ésta ha sido interpretada con fuerza obligatoria por los órganos constitucional y legalmente facultados para ello. Por tanto, para cumplir con el principio de legalidad tutelado por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, las autoridades jurisdiccionales, han de regir sus actos con base en la norma, observando necesariamente el sentido que la interpretación de la misma ha sido fijada por la jurisprudencia.

Dado que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, habida cuenta que por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, el artículo 217 de la Ley de Amparo establece con precisión que la jurisprudencia sólo es obligatoria para los órganos jurisdiccionales.²⁷

²⁷ Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 38/2002, número de registro 186921, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Mayo de 2002, Novena Época, página 175, de rubro JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.

K. Implicaciones en la función jurisdiccional

La jurisdicción, se ha definido como la facultad que tiene el Estado para administrar justicia por medio de los órganos judiciales instituidos para tal efecto. El juez "hace" jurisdicción en la medida en que administra justicia, es decir, en tanto y en cuanto da la razón a quien la tiene y ha sabido afirmarla y probarla.²⁸

Pierro Calamandrèi²⁹ sostiene que la función del juez es, ante todo, una función de creación del derecho, o sea una actividad prejurídica, y esencialmente política; puesto que el juez no aplica al caso concreto un derecho ya traducido en fórmulas estáticas por el legislador, sino que realiza directamente, para encontrar la decisión del caso singular, un trabajo que se podría llamar de diagnóstico política de las fuerzas sociales que, en el sistema de la formulación legal, está realizado exclusivamente por los órganos legislativos.

Para otros, la labor del juez tiene un doble aspecto, el juez-poder o derecho represivo y juez-protector o de derecho restitutorio. La primera función del juez según el poder, consiste en asignar penas para conservar vigentes ciertas convicciones centrales al mantenimiento de la cohesión de un grupo social y, en el segundo aspecto, el juez protector o de derecho restitutorio, es aquel que controla los propios aparatos de poder para hacerlos operar dentro de ciertos márgenes, con lo cual se busca garantizar los derechos de los ciudadanos.³⁰

De lo anterior, se puede indicar que los jueces tienen entre las funciones del estado, la labor más delicada y minuciosa que es la de administrar justicia como concepción más amplia del poder, pues por una parte, son entidades que pueden controlar los actos y aplicar sanciones ante el incumplimiento de la norma y, por otro lado, también son el elemento regulador o de control de los demás aparatos del poder para que cumplan con los márgenes de protección al ejercer el poder y así evitar abusos.

²⁸ Alvarado Velloso, Adolfo "El juez, sus deberes y facultades", ed. Depalma, Bs. As. 1982. p.13

²⁹ Calamandrèi, Piero, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Volumen I, segunda edición, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1962, p. 118.

³⁰ García, Mauricio, y Ceballos, María, "Democracia justicia y sociedad", Colección de Justicia, Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, Colombia, 2016. p. 66.

Es por eso que, el juez de manera mínima, debe tener la capacidad de amparar los derechos de los ciudadanos ante violaciones de los que forman parte del estado y de resolver adecuadamente los conflictos que se presenten ante él, además de funcionar como contrapoder de los otros poderes del estado y, ejercer funciones de control social, que le permitan imponer sanciones por las infracciones de las reglas de conducta.³¹

Aplicable a la labor del juzgador es el principio que reza “*Toda persona tendrá derecho a obtener una resolución razonada en derecho que resuelva el fondo de la cuestión planteada*”

El principio citado, lleva implícito por una parte, el debido proceso, y por otra, el principio de motivación de las sentencias emitidas por el juzgador.

Para Suárez Sánchez, el debido proceso “consiste en que nadie puede ser juzgado sino de conformidad con la ritualidad previamente establecida, para que se cumpla aquel axioma de que nadie puede ser condenado sin antes haber sido oído y vencido en juicio con la plenitud de las formalidades legales”.³²

Castillo Córdova,³³ agrega a esta definición, la concepción de lo justo, al estimar que “debido proceso” se refiere a la dimensión dinámica y subjetiva del proceso. Sólo a través del procedimiento justo que es el proceso debido, será posible satisfacer la exigencia humana esencial de obtener una decisión justa, en un determinado procesamiento.

Agrega que el debido proceso repercute en una decisión justa cuando existe la concurrencia de dos elementos, el primero, que la solución venga justificada en la razón de las cosas y no en la fuerza, pues esta última, no necesariamente conlleva soluciones injustas, pero las posibilita en una muy alta probabilidad lo que exige descartarla como mecanismo de solución y, segundo, que la solución sea el

³¹ *Ibídem*, pp.68-69

³² Suárez Sánchez, Alberto, “El debido proceso penal”, Panamericana, 2ª ed., Colombia, ed., 2001, p. 193.

³³ Castillo Córdova, Luis, *El significado iusfundamental del debido proceso*. En Sosa Sacio, Juan (Coord.), *El debido proceso: estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 15.

resultado de un proceso en el cual, se agoten una serie de elementos, que en la mayor medida de lo posible, aseguren racionalmente que la decisión a la que se llegue será justa.³⁴

Desde el ámbito ontológico, hay quien sostiene que juzgar consiste en discernir los elementos constitutivos de la acción humana en la que el juicio se explicita. La acción de juzgar se desglosa en tres procesos que tienen que ver con actividades básicas del quehacer humano: la percepción, la intelección y la decisión.³⁵

Juzgar, concebido como un acto de estricta racionalidad, ha sido el debate de diversos argumentos que pueden sintetizarse en dos corrientes, la primera, de aquellos que conciben el acto de juzgar como una *manifestación de racionalidad pura*, a través de la cual, el juzgador es capaz de conocer e identificar qué norma resulta aplicable al caso concreto, es decir, como si se tratara de un silogismo, la premisa mayor está representada por el sistema de fuentes de derecho, la premisa menor por las circunstancias del caso enjuiciado y la conclusión, como un acto lógico en el que el juez se limita a aplicar la norma que corresponda; por otro lado, en la segunda corriente se encuentra la concepción de que, la actividad judicial es una *expresión de la racionalidad práctica*, esto es, un proceso discursivo tendiente a *deducir los argumentos o motivos relevantes* tendientes a establecer la norma jurídica más oportuna para resolver el proceso.³⁶

En concordancia con la concepción de que juzgar es una *expresión de la racionalidad práctica*, Atienza³⁷ sostiene que la labor argumentativa del juzgador, debe distinguirse por dos tipos de procedimientos, el primero mediante el cual se llega a establecer una determinada premisa o conclusión, y el segundo, el procedimiento consistente en *justificar* dicha premisa o conclusión.

³⁴ *Ibidem*, p. 12

³⁵ Pérez Luño, Antonio-Enrique, "¿Qué significa Juzgar?" *Doxa*, Cuadernos de Filosofía del Derecho, N. 32 (2009). ISSN 0214-8876,p.159

³⁶ *Ibidem*, p. 162

³⁷ Atienza, Manuel. "Las razones del Derecho". *Teorías de la argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005, p. 4.

Si bien los órganos judiciales o administrativos generalmente no tienen la obligación de explicar sus decisiones, sí están obligados a *justificarlas*; no obstante, al ser la función del juez el *decidir*, este debe proporcionar argumentos o razones explicativas, es decir, que den cuenta de, por qué se tomó una determinada decisión, para qué o con qué finalidad, exponiendo razones justificativas, que son aquellas dirigidas a lograr que la decisión resulte aceptable o correcta.³⁸

El argumento jurídico debe contener cuando menos cuatro elementos: 1) *un lenguaje, es decir, argumentar es una actividad lingüística, y un argumento es un producto lingüístico que se plasma en un conjunto de enunciados*; 2) *una conclusión, esto es, el punto final de la argumentación o el enunciado con que se cierra el argumento*; 3) *una o varias premisas, estos es, el punto de partida de la argumentación o los enunciados con que se abre el argumento*; y 4) *una relación entre las premisas y la conclusión*.³⁹

Según Atienza⁴⁰, argumentar o razonar es una actividad que consiste en dar razones a favor o en contra de una determinada tesis que se trata de sostener o de refutar. Esa actividad puede ser muy compleja y consistir en un número muy elevado de argumentos (de razones parciales), conectadas entre sí de muy variadas formas.

La motivación desde la perspectiva de que constituye un derecho, mantiene una posición jurídica de cualquier persona o entidad que participa de un proceso o que es destinatario de una resolución judicial, pues a través de dicho proceso, los particulares pueden exigir al órgano judicial, una motivación razonable y objetiva que respalde, en forma coherente y con argumentos suficientes, la decisión judicial pública que contiene dicha resolución⁴¹.

³⁸ *Ibidem*, p. 26

³⁹ Atienza, Manuel. *Derecho y argumentación*. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 1997, p. 25.

⁴⁰ Atienza, Manuel. *Interpretación Constitucional*, Departamento de Publicaciones, Universidad Libre, 1ª Ed., Colombia, 2010, p. 83

⁴¹ Grández Castro, Pedro, *El derecho a la motivación de las sentencias y el control constitucional de la actividad judicial* en Sosa Sacio, Juan (Coord.), *El debido proceso: estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 243

En otro aspecto, la motivación como un principio, aplica al acto jurisdiccional, el cual pierde su naturaleza si no se acompaña de una debida argumentación que legitime la autoridad del Juez en cada una de sus decisiones. La motivación pone en manos de las partes y del ciudadano en general, la posibilidad del control del poder de los jueces, quienes en las democracias actuales actúan como un poder delegado a quienes corresponde también deben rendir cuenta de sus actos.⁴²

Finalmente, la motivación también constituye una garantía, desde el punto de vista de que sirve de concreción al resto de los principios propios de la función jurisdiccional como el derecho a recurso o la pluralidad de instancia, pues a través de éstos, los justiciables pueden controlar la actividad de la primera instancia⁴³.

De manera que, para motivar una sentencia se requiere ofrecer una justificación de la decisión en cuestión, a partir de un esquema y una premisa, como el enunciado empírico para cuyo establecimiento se necesita contar con razones explicativas adecuadas.

En la argumentación jurídica, el razonamiento del juez tiene un papel preponderante como garantía de seguridad jurídica de los ciudadanos, cuando se apoya en la lógica formal, en tres momentos: a) al ordenar, coherente y claramente los argumentos, b) al usar un lenguaje preciso y depurativo de términos ambiguos u oscuros y, c) al evidenciar una congruencia interna de las cadenas argumentativas que vertebran el razonamiento judicial y que constituyen el nervio de la motivación de las sentencias.⁴⁴

Cappelletti, citando a Calamandréi, en su obra *“La crisis del proceso civil en Germania”*, destaca la idea de que, si el juzgador pretende que sus actos, surtan los efectos que pretende atribuirles, debe cuidar que se cumpla con la forma y los momentos estipulados en la ley, desde la instrucción de la controversia como mecanismo de indagación, y hasta la estructura formal del proceso, esto es, dicho proceso debe ser considerado en función de los intereses individuales de las partes

⁴² *Ibidem*, p.244

⁴³ *Ibidem*, p.245

⁴⁴ Pérez Luño, Antonio-Enrique, *op.cit.*, nota 35, p.168

que solicitan la tutela, y no únicamente como instrumento de la voluntad del Estado y del interés público en la realización de esa voluntad.⁴⁵

Indica textualmente:

En el proceso civil, donde la actividad de las partes es condición y límite a la actividad del juez, resulta evidente que cuando el litigante cumple con la debida forma y en el momento justo un cierto acto procesal, sabe si en seguida se producirá una cierta situación jurídica que el juez no puede limitar, por lo que, presupone naturalmente, la existencia de los derechos subjetivos individuales, para cuya tutela el proceso aparece como instrumento de garantías y de realización. Pero si estos derechos se atenúan hasta reducirse a simples intereses, que serán ocasionalmente protegidos solamente si por casualidad llegan a coincidir con el interés público al cual debe servir el proceso en primera línea, no existe razón para conservar esta rígida disciplina de formas y de términos, pacientemente elaborada durante siglos, para garantizar a los particulares la certeza de sus derechos y la defensa de su libertad; si con el acto jurisdiccional se busca solamente satisfacer un interés público, no es necesario embarazar al juez prescribiéndole la meticulosa y estorbosa observancia de un rito...

De manera que el interés público jamás puede limitar o entorpecer la labor de juzgar o desentrañar el sentido de la causa constitucional planteada en un juicio. El juzgador debe anteponer la conservación de los derechos subjetivos individuales cuya tutela fue traída al proceso como instrumento de garantías y de realización a cualquier otra clase de prelación, incluso los referentes a las ventajas del propio estado.

Ahora bien, tratándose de jurisdicción, existe una categoría conocida como concentrada, sobre la que Atienza⁴⁶ citando a Luis Prieto en “Tribunal constitucional y positivismo jurídico” sostiene que a lo largo de la historia la jurisdicción ha sufrido diversas transformaciones, entre las que se destacan, que la constitución ha dejado de ser una norma organizadora o procedimental, para convertirse en la norma

⁴⁵ Cappelletti, Mauro, “Piero Calamandréi y la defensa jurídica de la libertad”, trad. de Fix-Zamudio Héctor, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p 167

⁴⁶ Atienza, Manuel, “Derecho y argumentación”, Las razones del Derecho, Universidad Autónoma de México, 3ª reimp., México, 2005, p. 70

principal, y que actualmente -en la mayoría de los países-, se concibe al Tribunal constitucional ya no desde el punto de vista de un juez de mera legalidad sino como el impartidor de justicia a partir de los límites y parámetros que establece la constitución.

En esta misma línea, hay quien estima que la jurisdicción constitucional no necesariamente debe ser concentrada, sino que puede estar en prácticamente cualquier labor de jueces y magistrados, como lo sintetiza Bidart Campos⁴⁷ cuando indica *“allí donde hay control e interpretación constitucional hay jurisdicción constitucional”*.

Capelletti⁴⁸, haciendo referencia al criterio de Piero Calamdréi sobre la “Justicia constitucional de la libertad”, destaca que el proceso constitucional, debe considerarse como instrumento predominante dirigido a la realización de los fundamentos de valores supremos, que encuentran su principal expresión en los derechos de las libertades individuales y sociales formulados a través de normas acentuadamente de valor en la carta constitucional.

A su vez, Fix Zamudio considera que la Jurisdicción Constitucional es el cúmulo de instrumentos jurídicos y procesales que tienen como finalidad “conservar la normativa constitucional, como para prevenir su violación, reprimir su desconocimiento...”. Considera que las garantías constitucionales son de naturaleza predominantemente procesales, y se encuentran dirigidas a la “reintegración del orden constitucional” cuando es desconocido o vulnerado por los órganos del Estado.⁴⁹

En estos términos, se puede decir que la Jurisdicción Constitucional es la labor de ejecución de los órganos judiciales del estado que, a través de los medios

⁴⁷ Bidart Campos, German, “La Jurisdicción y el control de Constitucionales en la Jurisdicción Constitucional, Ediar, Buenos Aires, 1987, p. 260.

⁴⁸ Cappelletti, Mauro, “Piero Calamandrèi y la defensa jurídica de la libertad”, Traducción Fix-Zamudio Héctor, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp.188-189

⁴⁹ Fix-Zamudio, Héctor: “Función del Poder Judicial en los Sistemas Constitucionales Latinoamericanos” en Estado, Derecho, Sociedad, compilación de Marcos Kaplan, UNAM, México D.F., 1981, pp. 90-136.

procesales, y partiendo de los límites y parámetros que marca la constitución, reintegran o corrigen al orden constitucional los derechos supremos tanto objetivos como subjetivos violados.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el artículo 103 y 107, así como la Ley de Amparo reglamentaria a estos, establecen las bases para acceder al juicio de amparo –directo o indirecto-, cuando se estime violadas las garantías individuales de los gobernados.

La Ley de Amparo prevé dos tipos de juicios: el directo, regularmente de una sola instancia, que se promueve, en términos generales, contra actos de autoridad que constituyen sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio natural -amparo que se sigue normalmente ante los tribunales colegiados de circuito-; por otro lado, el amparo indirecto, es de doble instancia, procede en contra de todos aquellos actos de autoridad distintos a sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio natural, instrumentados en primera instancia ante los juzgados de distrito, y en segunda instancia, a través del recurso de revisión, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando se trata del *amparo contra leyes*, tratados y reglamentos o contra actos que invadan facultades federales o locales; se instrumenta ante los tribunales colegiados de circuito, en los demás casos.⁵⁰

En lo específico, el amparo que nos ocupa, es el amparo contra leyes, considerado como un acto de autoridad, desde la óptica de que, con el acto legislativo, se somete la conducta de los gobernados al predominio del estado, de ahí que, en todo momento debe respetarse el principio de supremacía constitucional.

Sánchez Gil, refiere a la definición de derecho procesal constitucional de Fix Zamudio como la rama jurídica que estudia los procedimientos de solución de los “conflictos relativos a los principios, valores y disposiciones fundamentales”, para

⁵⁰ FIX-Zamudio Héctor y OVALLE Favela, José, “Derecho Procesal”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1991, p. 69

indicar que no puede soslayar el origen, desarrollo y las implicaciones de la presunción de constitucionalidad, para el ejercicio de la función constitucional.⁵¹

En el proceso constitucional, corresponde al actor exponer justificaciones para que se lleve a cabo la nulidad del acto que impugna, pues este goza de presunción de constitucionalidad que debe ser desvirtuada por el promovente. Dicha consideración es análoga al principio de “carga de la prueba” o a la “presunción de validez o de legalidad administrativa”, de manera que no es absoluta sino que tiene el carácter *juris tantum* al admitir prueba en contrario, pero que a diferencia, por ejemplo de la “carga de la prueba”, el promovente únicamente está obligado a probar los hechos positivos que funden sus argumentos.⁵²

Sánchez Gil sostiene que cuando el acto legislativo interfiere con un “derecho constitucional fundamental”, como las libertades de expresión y prensa o los derechos electorales, con la composición de instituciones representativas, la división de poderes o aspectos fundamentales del gobierno como el federalismo, la presunción de constitucionalidad resulta “débil” y “no se aplica con la misma fuerza”.⁵³

Lo anterior es así, explica, pues al estar en juego un derecho constitucional fundamental, basta con la simple manifestación de la “causa de pedir” que sólo exige que en la demanda correspondiente, se señale cual es la lesión o agravio que según el quejoso le causa el acto, resolución o ley impugnada, y los motivos del agravio, siendo la autoridad a quien le corresponde acreditar las justificaciones del mismo.⁵⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación funge un papel decisivo que implica más que ser la protectora de los derechos fundamentales y garante del ejercicio legal de los poderes públicos, pues en ella se ha depositado la tarea de interpretar judicialmente a la luz de la constitución; labor que no puede tomarse a la

⁵¹ Sánchez Gil, Rubén, La presunción de Constitucionalidad, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1998, p. 366

⁵² *Ibidem*, pp. 379-382

⁵³ *Idem*.

⁵⁴ *Ibidem*, pp. 389-401

ligera o estructurarse con una carente argumentación, pues de esta surge la jurisprudencia, que tiene la virtud o la cualidad de complementar o suplir el ordenamiento, siendo calificada como una fuente extraordinaria y supletoria de la ley.⁵⁵

Como ya se indicaba anteriormente, la importancia de la motivación para los órganos judiciales, como exigencia relacionada con el principio que define el acto jurisdiccional y, al no existir distinción alguna en el texto constitucional que lo establece como derecho y garantía fundamental, es extensiva a las resoluciones emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien en su investidura de máximo órgano jurisdiccional del estado, debe dar cuenta no sólo de las interpretaciones del derecho preexistente, sino del derecho de creación judicial más auténtico.⁵⁶

Es por eso que el compromiso del juzgador de constitucionalidad es conducirse según lo establecen los principios de igualdad y seguridad jurídica a fin de que se advierta la sujeción que tienen a la constitución.

En el caso de la función jurisdiccional, el juez debe de ser un sujeto capacitado y legítimo, que garantice una verdadera estabilidad, a través de sus atinadas interpretaciones legales en los casos concretos, pues es en él en quien recae la tarea de garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos, que implica sostener únicamente aquellos significados validos que sean compatibles o coherentes con la Constitución.⁵⁷

Si el texto de la ley genera contradicciones o confusiones, ésta no debe ser aplicada literalmente sino que requiere de una interpretación jurídica según lo establece el artículo 14 constitucional. “La interpretación de una norma jurídica equivale a la determinación de su sentido y de su extensión o alcances reguladores,

⁵⁵ Mena Guerra, Ricardo, “Valor y función de la jurisprudencia en el derecho administrativo: especial referencia al régimen jurídico”, 1ª Ed., USAID, San Salvador, 2011, pp 42-43.

⁵⁶ Grández Castro, Pedro, *op.cit.*, nota 41, p.543

⁵⁷ *Idem.*

objetivo éste que se obtiene utilizando métodos que deben coordinarse dentro de un sistema hermenéutico.”⁵⁸

De la interacción entre el legislador y el intérprete de la ley, debe surgir la garantía de seguridad jurídica, pues por un lado, el juez es imparcial cuando se somete a la ley y por otro, el sentido de la ley se logra mediante la interpretación que de ella hace el operador del derecho.⁵⁹

Lo anterior cobra una mayor importancia cuando se considera que el Estado moderno, se enfrenta a exigencias inherentes de la sociedad actual, pues la ciencia y la tecnología han tomado preponderancia trascendental que ha influido en las fuentes del ordenamiento jurídico hacia la tecnificación de las normas, haciéndolas más amplias y complejas.⁶⁰

L. Seguridad jurídica

La palabra seguridad jurídica proviene del vocablo *securitas* y, ésta a su vez deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que, en su sentido más general, significa estar libre de cuidados.⁶¹

En sentido amplio, la palabra “seguridad” indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro, siendo variable su definición según el tipo de peligro con el cual se relacione y, en la vida social el hombre necesita tener la seguridad de que los demás respetarán sus bienes, así como también saber cómo ha de comportarse respecto de los demás.

La seguridad jurídica es uno de los fines principales del derecho. Para los autores emparentados con el idealismo Kantiano, incluido Kelsen, que niegan la existencia de una ética material de bienes y fines, la seguridad es la característica esencial de lo jurídico.

Cuando de derechos se trata, la seguridad jurídica ha sido definida como “el conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier

⁵⁸ Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, 34ª ed., México, Porrúa, 2002, pp. 581.

⁵⁹ *Ibidem*, p.94

⁶⁰ Mena Guerra, Ricardo, *op. cit.*, nota 55, p.90

⁶¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 2004, pp. 3429.

autoridad para producir válidamente, desde el punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etcétera”, sin los cuales, el acto de autoridad no será válido a la luz del derecho.⁶²

Mena Guerra⁶³, citando de Ignacio Burgoa, sintetiza que la seguridad jurídica al conceptualizarse como el contenido de varias garantías consagradas en la constitución, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos que los gobernantes pueden exigir del estado y de las autoridades. Así, el órgano judicial como entidad estatal debe respetar la seguridad jurídica de los ciudadanos y sujetarse a una serie de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas para cumplir y hacer cumplir la constitución, tal y como es inherente al principio de juricidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido los alcances de la seguridad jurídica en su jurisprudencia 2a./J. 144/2006⁶⁴ que indica:

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

⁶² Burgoa, Ignacio, Las garantías individuales, 34ª ed., México, Porrúa, 2002, pp. 504-505.

⁶³ Mena Guerra, Ricardo, *op. cit.*, nota 55, p.92

⁶⁴ Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 144/2006, 9a. Época; Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIV, Octubre de 2006; Pág. 351.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sintetiza que el alcance de la seguridad jurídica, conlleva corroborar que la ley cuente con los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y así, evitar que la autoridad incurra en arbitrariedades.

La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de disposiciones constitucionales y legales que, definen la forma en que las autoridades del Estado han de actuar y aplicar el orden jurídico a los gobernados para que este sea eficaz.⁶⁵

El primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, redacción que en esencia ha sido la misma desde la Constitución de 1857.

Al establecer el primer párrafo del citado precepto que “nadie puede ser molestado”, se refiere a toda clase de sujeto que tenga interrelación con el Estado, siendo aplicable tanto a personas físicas como a personas morales, aunque resulta posible que personas morales oficiales puedan invocar la violación a estos derechos en los casos de afectación a su patrimonio en una relación de subordinación frente a otro ente estatal, en casos de coordinación y cuando exista invasión a su esfera de atribuciones.

Por lo que toca al objeto de protección del primer párrafo del artículo 16 constitucional, expresamente se refiere a actos de molestia, sin embargo, de la interpretación que ha efectuado el Poder Judicial de la Federación al respecto, se desprende que también incluye a los actos de privación.

Cabe destacar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁶ ha definido que la Constitución Federal, distingue y regula de manera diferente los

⁶⁵ Las Garantías de Seguridad Jurídica, Colección “Garantías Individuales”, Núm. 2, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2003, p.12.

⁶⁶ P/J.40/96, “ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE UNA DISTINCIÓN”, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 5.

actos privativos respecto de los actos de molestia; definiendo que los primeros, son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado y, los actos de molestia, son aquellos que sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, precisando que para poder dilucidar la constitucionalidad de los actos de autoridad debe atenderse a la finalidad que con el acto se persigue, es decir, que si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propio índole tiene sólo a una restricción provisional.

Luego entonces, la distinción entre actos de molestia y actos de privación se basa en la diferenciación de la temporalidad de los efectos del acto de autoridad y, tal como lo define Raúl Pérez Johnston⁶⁷, por ende tal finalidad determina las formalidades a las que dicho acto se encuentra sujeto para su validez constitucional, e independientemente de los conceptos persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, el acto de molestia es una categorización constitucional para determinar la validez de la limitación de cualquier derecho tutelado en el orden jurídico, sea de fuente nacional o internacional, cuyos efectos sean temporales, provisionales o de naturaleza preventiva, por tanto, el listado de casos que enumera el primer párrafo del artículo 16 constitucional, resultan meramente enunciativos y no limitativos.

Los derechos contenidos en el aludido primer párrafo del artículo 16 constitucional, se encuentran dirigidos para su respeto a todo agente del Estado, sean autoridades administrativas, legislativas o judiciales, por lo que su espectro de protección es cada vez más alto acorde a los derechos fundamentales que tutela el Pacto Federal a partir del contenido de su artículo 1°.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico

⁶⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana, Tomo II, Konrad Adenauer Stiftung, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, México, 2014, pp. 1533.

mexicano, de manera que, lo que tutela, es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por tanto, en estado de indefensión. El contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

En materia tributaria, a juicio de la Primera Sala, resulta relevante el papel que se concede a la ley, tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora, como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la 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.

Es de esta manera, que tanto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 2013⁶⁸ y la Segunda Sala del Alto Tribunal en 2017⁶⁹, han precisado que las manifestaciones concretas del *principio de seguridad jurídica* en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Por lo que, la existencia de un ordenamiento tributario partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del

⁶⁸ Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo I, Décima Época, página 437.

⁶⁹ Tesis Aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.), PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, página 1440.

fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada. Tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de “seguridad a través del derecho”.

Complementando la Segunda Sala su definición, mediante Tesis Aislada que la certeza en el derecho se manifiesta en la estabilidad del ordenamiento normativo asegurando que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades ni antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución, la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente y la interdicción a la arbitrariedad, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

M. Acceso a la justicia.

Cuando se habla del principio: *“Toda persona debe tener la posibilidad de ser parte de un proceso y a promover la actividad jurisdiccional que le permita obtener una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas”*, necesariamente nos referimos al derecho fundamental a la *tutela jurisdiccional efectiva* consagrada en los artículos 13, 14, 16, y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo define la *tutela jurisdiccional efectiva*, como el derecho público subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o a defenderse de ella, con el fin de que, a través de un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión; definición que presupone tres etapas: 1) el *acceso a la justicia*, 2) el *debido proceso* y 3) la *eficacia de las sentencias*⁷⁰. Para efectos del presente análisis nos concentraremos en las dos primeras etapas.

⁷⁰ Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 42/2007, GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 124.

El acceso a la justicia constituye el derecho de las personas a obtener una respuesta satisfactoria a sus necesidades jurídicas, por medio de las vías de resolución de conflictos, sean judiciales o alternativas.⁷¹

Dentro de los derechos fundamentales, el acceso a la justicia tiene la mayor relevancia si se considera que constituye el medio para reclamar la violación de otros derechos ante los tribunales y así garantizar la igualdad ante la ley⁷², pues se concreta 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 jurisdiccional sobre las pretensiones deducidas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷³ define al derecho humano de *acceso a la justicia* como la obligación a cargo de los Estados, de ofrecer a todas las personas un recurso judicial efectivo y eficaz contra actos violatorios de sus derechos humanos, sean de fuente nacional o internacional y asegurar la debida aplicación de dicho recurso por parte de sus autoridades jurisdiccionales.

Birgin y Kohen, citando a C. Nino en su obra “ética y derechos humanos”, subrayan que el *acceso a la justicia* constituye el principal derecho o más importante derecho humano, al tener como objeto *garantizar*, y no simplemente proclamar, los derechos de todos.⁷⁴

Sostienen que el estado, no sólo debe abstenerse de obstaculizar el goce y el ejercicio del derecho a acceder a la justicia, sino que debe adoptar acciones

⁷¹ Olivero Majdalani, Agustina, “Acceso a la Justicia”, Editorial Jusbairens, 1ª Ed., Buenos Aires, 2015, p. 18

⁷² Birgin, Haydée y Kohen, Beatriz, "Introducción. El acceso a la justicia como derecho", en Birgin, Haydée y Kohen, Beatriz, comps., Acceso a la justicia como garantía de igualdad. Instituciones, actores y experiencias comparadas, Buenos Aires, 2006, p. 15.

⁷³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana, Tomo II, Konrad Adenauer Stiftung, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, México, 2014, pp. 1343.

⁷⁴ Birgin, Haydée y Kohen, Beatriz, op. cit., nota 72, p. 16

positivas, sistema de garantías –mecanismos de certeza-, para remover los obstáculos materiales que impiden su pleno ejercicio efectivo.⁷⁵

El derecho a un recurso rápido y sencillo contra actos u omisiones que transgredan derechos particulares, está reconocido en los tres niveles de norma, a saber, los tratados internacionales sobre derechos humanos, las constituciones de cada país y las leyes que se emiten en función de la justicia constitucional, de ahí que, el garantizar que el recurso o medio para acceder a la justicia sea rápido y sencillo, no solo implica que esté reconocido por el ordenamiento jurídico o que sea formalmente admisible, sino que sea realmente idóneo para determinar si se ha incurrido en una violación a un derecho humano y así proveer lo necesario para remediarla.⁷⁶

En otro aspecto, cuando la norma constitucional refiere el acceso a la justicia como una cuestión de competencia, implica el derecho de las personas a ser juzgadas por tribunales de justicia ordinarios conforme a procedimientos legalmente establecidos, que tengan la capacidad y conocimiento de la materia jurídica necesaria.⁷⁷

Los principios de justicia pronta, justicia completa y justicia gratuita, que se desprenden del artículo 17 constitucional, refieren a las cualidades que se exige que tenga el proceso de administración de justicia.

Dentro de los aspectos que componen el derecho de acceso a la justicia, se encuentra en primer lugar, el redactado en el artículo 17 constitucional, *justicia pronta*, el cual implica que las autoridades encargadas de la impartición de justicia deben resolver las controversias dentro de los términos y plazos que para tal efecto se establezcan en las leyes.

Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado que si bien, la Constitución deja a la voluntad del legislador establecer

⁷⁵ *Ibidem*, p. 17

⁷⁶ Ahrens, Helen, Sainz-Borgo, Juan Carlos y Rojas Aravena, Francisco (eds.), “El acceso a la Justicia en América Latina: Retos y Desafíos”, San José, Costa Rica, Universidad para la Paz, 2015, p.182

⁷⁷ *Ibidem*, p. 183

los plazos y términos conforme a los cuales debe administrarse justicia, “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”, cuando ello tenga sustento en los principios o derechos consagrados en la Constitución.⁷⁸

El artículo 17 Constitucional, al referir a las implicaciones que tiene el *acceso a la justicia* destaca el *principio de justicia completa*, consistente en que se garantice a la persona una resolución en la que, aplicando la ley, se decida si le asiste la razón sobre los derechos que reclama, lo cual implica un pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos. Lo anterior, vincula el derecho de *acceso a la justicia* también con la *congruencia y exhaustividad* con la que debe cumplir toda sentencia emitida por órgano jurisdiccional, a fin de garantizar que las cuestiones efectivamente planteadas, sean resueltas en su integridad.

Sin embargo, este principio no significa que los Jueces deban pronunciarse sobre la totalidad de los alegatos presentados sino sólo sobre los que sean necesarios para emitir el fallo, de tal forma que los aspectos debatidos se resuelvan en su integridad.

La *justicia imparcial* se refiere a que el juzgador debe emitir una resolución apegada a derecho de forma que no dé lugar a que, pueda considerarse que existió favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido. La imparcialidad como principio tiene una dimensión subjetiva que se refiere a las condiciones personales del Juez, que pudieran constituir un impedimento para que conozca de un asunto, y una dimensión objetiva que se asocia con los presupuestos

⁷⁸ Tesis de Jurisprudencia P./J. 113/2001, 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, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Septiembre de 2001, Novena Época, p. 5.

normativos que debe aplicar el juzgador para resolver un caso en un sentido determinado.

Es importante mencionar que de acuerdo a la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la *imparcialidad* del Juez no constituye un derecho a favor de las personas, es decir, “no opera entre las partes en litigio, sino que consiste en una de las características insoslayables que debe revestir a los juzgadores en el ejercicio de su función jurisdiccional, la cual se traduce en el deber que tienen de ser ajenos o extraños a los intereses de las partes en controversia y de dirigir y resolver el juicio sin favorecer indebidamente a ninguna de ellas. Es decir, la imparcialidad, al igual que la independencia y la competencia del juez, son principios aplicables al órgano jurisdiccional encargado de decidir el conflicto o controversia que se somete a su conocimiento⁷⁹, lo cual se encuentra previsto incluso en el Código de Ética del Poder Judicial de la Federación.

La *justicia gratuita* se refiere a que los órganos encargados de la impartición de justicia, así como los servidores públicos que tienen dicha función, no pueden cobrar a las partes emolumentos por la prestación de ese servicio, por tanto, lo que prohíbe el artículo 17 constitucional es el pago de cantidad alguna en dinero a quienes intervienen en la administración de justicia, siendo una prohibición absoluta en ese sentido.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha precisado que las garantías que se desprenden del artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, deben ser respetadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a las autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos⁸⁰.

⁷⁹ Orozco Henríquez, José de Jesús y Silva Adaya, Juan Carlos, Los Derechos Humanos de los Mexicanos, 3a. Edición, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2002, p.28.

⁸⁰ Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Barbani Duarte y Otros Vs. Uruguay*. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 13 de octubre de 2011. Serie C No. 234, párr. 118.

De conformidad con la jurisprudencia de la citada Corte, el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, es una de las disposiciones de las que se desprende el derecho al acceso a la justicia, por lo que, el análisis del derecho de acceso a la justicia también involucra los procedimientos que se vinculan y constituyen el presupuesto de un proceso penal, particularmente, las tareas de investigación de cuyo resultado depende el inicio y el avance del mismo.⁸¹

Los *principios de igualdad de las partes, contradicción e igualdad jurídica* en la aplicación de la Ley también son aplicables al derecho de tutela judicial efectiva y de administración de justicia, correspondiendo al legislador la facultad de configurar el acceso a los recursos dentro de los procedimientos jurisdiccionales, sin embargo, dicha facultad no es omnímoda, ya que sólo puede limitar el acceso a los recursos en aras de proteger otros derechos fundamentales.

A su vez, los Jueces y Tribunales tienen el deber de aplicar e interpretar las disposiciones que regulan los recursos, en la forma más favorable a su admisión, ya que el acceso a éstos, se rige por los mismos principios del derecho a la tutela judicial efectiva, dado que constituyen la continuación del proceso, estableciéndose así, el libre acceso a los recursos para poder plantear en ellos cuestiones que afectan los derechos de las partes en un proceso, siendo una condición necesaria para que resulten efectivos los derechos de tutela judicial y a la administración de justicia.

N. Importancia de la notificación para el acto administrativo.

El estudio del acto administrativo en apego a la seguridad jurídica, requiere para su formación, que le antecedan una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto, la ilustración e información necesarias para guiar su decisión y constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales⁸².

⁸¹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Garibaldi Vs. Brasil. Excepciones Preliminares*, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de septiembre de 2009. Serie C No. 203, párr. 120.

⁸² Gabino Fraga, Manuel, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, 40 ed. México, 2000, p. 254

El acto administrativo, normalmente requiere que satisfaga ciertos requisitos cuando el acto implique privación o afectación de un derecho o imposición de una obligación. Así lo establece el artículo 16 de la Constitución cuando indica: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento... ", y esto significa, según Gabino Fraga, que el acto lesivo debe consignar por escrito el motivo que lo ha provocado y el derecho con que se procede.⁸³

Por su parte, el procedimiento administrativo constituye ese conjunto de formalidades y pasos que originan al acto administrativo, de la misma manera que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial.⁸⁴

Para efectos del presente, únicamente retomaremos la concepción del acto administrativo como límite del poder público, cuyo perfeccionamiento requiere cumplir con esa serie de requisitos legales ampliamente examinados doctrinalmente, y para su eficacia requiere la observancia del *principio de publicidad*, es decir, que se le dé a conocer legalmente al interesado.

El fundamento constitucional del *principio de publicidad*, es el artículo 16 primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece, que todo acto administrativo debe ser *notificado* por escrito y sustentado en los fundamentos legales que concedan competencia a la autoridad que los emite.

No debe perderse de vista que los requisitos de eficacia del acto de autoridad han sido incluidos en las normas legales, porque el legislador ha visto la necesidad de proteger de cualquier incertidumbre al remitente de dichos actos.

Así, el requisito relativo al *Principio de Publicidad*, implica que los interesados tienen el derecho a conocer el estado de las actuaciones administrativas en los procedimientos en los que tengan interés jurídico.

Orlando Santofimio, indica que el *principio de publicidad* corresponde a lo ampliamente estudiado como "exteriorización de las decisiones administrativas",

⁸³ *ibídem*, p. 271

⁸⁴ *Idem*, p.254

requisito para que los actos surtan efectos jurídicos. Destaca su importancia y trascendencia, bajo la regla general de que *la Administración debe ser pública, clara y transparente*, sin dar lugar a la posibilidad de actuaciones o decisiones por fuera del conocimiento general, que puedan producir efectos de *manera sorpresiva frente a los sujetos pasivos*.⁸⁵

En efecto, en el ordenamiento jurídico nacional, los actos administrativos surten sus efectos, luego de que son comunicados al administrado. La razón de dicho requisito es precisamente, brindar seguridad jurídica al administrado, de modo que, en todo momento, conozca los términos que rigen su relación con la administración pública.

Al respecto, Garrido Falla⁸⁶ expresa: “El acto administrativo, de acuerdo con su carácter general o concreto, puede ser fuente de derecho objetivo o creador de situaciones jurídicas individuales. En cualquier caso, comprende la necesidad de que sea comunicado y dado a conocer a la colectividad o a las personas particulares interesadas en sus efectos. Crear el derecho secretamente carecería de sentido”.

A su vez, Entrena Cuesta⁸⁷ indica: “la comunicación constituye, desde el punto de vista teórico, un elemento fundamental para la seguridad jurídica y, desde el punto de vista práctico, una *conditio iuris*, de cuya realización depende la eficacia del acto”.

Gabino Fraga⁸⁸, establece que el acto administrativo “es perfecto” y produce sus efectos “a partir del momento en que ha quedado formado y una vez que se cumplan ciertos requisitos que las leyes pueden establecer como que el propio acto sea conocido, tales como los relativos a la notificación mediante comunicación

⁸⁵ Orlando Santofimio, Jaime, “Acto Administrativo” Procedimientos Eficacia y Validez, Universidad Externado de Colombia, 2ª Ed., Colombia, 1994, p.139

⁸⁶ Garrido Falla, Fernando, “Tratado de Derecho Administrativo”, Instituto de Estudios Políticos. 11ª Ed. Volumen 1, España, 1964, p. 574.

⁸⁷ Entrena Cuesta, Rafael. “Curso de Derecho Administrativo”, Editorial Tecnos. 4ª Ed., España, 1977, p. 512

⁸⁸ Gabino Fraga, Manuel, *op. cit.*, nota 82, p. 281

personal, o mediante publicación en alguna de las formas que las mismas leyes disponen”.

Para otros como Delgadillo y Lucero⁸⁹, el *principio de publicidad* es rector de todo procedimiento administrativo, al llevar implicado el “legal conocimiento de las actuaciones administrativas”, como requisito esencial del debido proceso, presuponiendo también, una característica de la garantía de audiencia del gobernado que establece el artículo 14 de nuestra Constitución.

Destacan, que la publicidad constituye un aspecto fundamental, para dar a conocer a los interesados toda la actuación administrativa, por lo que la actuación de la autoridad “no se debe realizar de una manera clandestina u oculta los ojos de los particulares”.⁹⁰

De las anteriores estimaciones, se evidencia que no hay contradicción doctrinal alguna respecto a la importancia que tienen las notificaciones, como medios de comunicación al interesado del acto de autoridad que tendrá efectos jurídicos en su persona; a lo más, existe el reconocimiento de que la omisión o nulidad de la notificación no provoca la nulidad del acto de autoridad materia de notificación, sino invalida su eficacia.

O. Importancia de la notificación en las facultades de comprobación.

Catalina García⁹¹, citando textualmente a Villegas, en “Curso de Finanzas”, refiere a la definición de determinación tributaria como el “acto conjunto de actos dirigidos a apreciar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeat”); en su caso, quienes el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeat”).

La determinación tributaria, entraña el ejercicio de las facultades de la autoridad hacendaria con actos de molestia que logran un perfeccionamiento al concurrir en el mismo los requisitos contenidos en el artículo 38, del Código Fiscal

⁸⁹ Delgadillo, Luis Humberto y Lucero, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, 1ª Ed. México, 1998, p. 237.

⁹⁰ *Idem*

⁹¹ García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo II, 2ª ed.,. actualizada, Buenos Aires, 2000, p. 36

de la Federación, a saber, constar por escrito en documento impreso o digital, señalar la autoridad que lo emite, señalar lugar y fecha de emisión, estar fundado y motivado, ostentar firma del funcionario que lo signa, señalado el nombre de las personas a quién va dirigido y , en caso de documentos digitales, contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente.

Según lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁹², el texto constitucional en sus artículos 14 y 16, distingue entre *actos privativos* y *actos de molestia*, donde los primeros, producen cómo efecto la disminución, menoscabo supresión definitiva de un derecho del gobernado, mientras que los actos de molestia, su restricción es de manera provisional o preventiva de un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

El primer párrafo del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a los actos que deben cumplir con todos los requisitos establecidos en dicho artículo y precisa que los mismos deben ser notificados, pues aún y cuando en los mismos concurren todos los requisitos enumerados, el acto perfeccionado nace a la vida jurídica con la notificación al destinatario del mismo.

De manera que es la notificación, la que obliga a los destinatarios a cumplir con los efectos del acto de autoridad, o bien, estar en posibilidades de ejecutar los medios de defensa que tenga a su alcance, en el caso de que estime que le causa alguna afectación.

Acertadamente Emilio Margáin⁹³ sostiene que “la exigencia del exacto cumplimiento de los requisitos legales para la notificación personal o por correo registrado con acuse de recibo obedece a la importancia de las consecuencias que producen.”

Por otro lado, a la notificación se le relaciona con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, pues al ser la vía a través de la cual, el

⁹² P/J.40/96, “ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE UNA DISTINCIÓN”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 5.

⁹³ Margáin Manatou, Emilio, “Introducción del Derecho Administrativo Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª. Ed. México, 1997, p. 191

particular conoce los actos de autoridad, ello lo posibilita también para interponer contra ellos, cualquier medio de defensa que se encuentra a su disposición.

Las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad tributaria, y reguladas en el Código Fiscal de la Federación, llevan implícitos actos de molestia que una vez perfeccionados, deben necesariamente ser notificados a los interesados para gozar de eficacia.

Por ejemplo, tratándose de visitas domiciliarias, las reglas a seguir establecidas en el Código Fiscal de la Federación⁹⁴ indican que la misma inicia con una notificación de la orden de visita, la presencia del personal actuante de la autoridad en el lugar señalado en tal documento, y la identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia. El visitado tendrá derecho a designar dos testigos que asistan en toda la visita y la obligación de darle acceso al lugar o lugares señalados en la orden de visita al personal actuante de la autoridad, así como mantener a disposición de la autoridad la contabilidad y cualquier otro documento que requiera verificar.⁹⁵

En el desarrollo de la visita, se deben levantar actas parciales en las que debe hacerse constar los hechos y circunstancias que ocurrieron en la visita y, una vez terminada, la autoridad levantará acta final donde se contenga la conclusión de la revisión.⁹⁶

En caso de advertir incumplimiento en las obligaciones fiscales, antes de levantar el acta final, se levantaría una última acta parcial que establezca las circunstancias del incumplimiento y que permita al contribuyente ofrecer pruebas para desvirtuar dichas omisiones dentro del plazo establecido en la norma, y sólo en caso de que no se logre desvirtuar las omisiones encontradas por la autoridad, emitirá una resolución liquidatoria.

Cabe puntualizar que, la orden de visita domiciliaria, los requerimientos de documentación posteriores, la última acta que le da posibilidad al contribuyente de

⁹⁴ Artículos 42, fracción III, 43 a 46-A del Código Fiscal de la Federación.

⁹⁵ García López guerrero, Luis, "Derechos de los contribuyentes", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 51

⁹⁶ *Ibidem*, p. 55

ofrecer pruebas, el acta final y la resolución definitiva, deben cumplir con todas las formalidades establecidas en el código tributario para su perfeccionamiento y eficacia, incluido, hacerse del conocimiento del contribuyente, con todas las formalidades establecidas para las notificaciones, a efecto de que pueda computarse el término de ejecución de los mismos.

Idénticas circunstancias ocurren, con la facultad de comprobación conocida como revisión de gabinete⁹⁷, en las que, la notificación del primer requerimiento de documentación que deberá presentar en las oficinas de la autoridad, debe ser debidamente diligenciado, a fin de que el interesado esté en posibilidad de cumplir con dicho requerimiento, ofrecer pruebas cuando se dé a conocer el oficio de observaciones, y en su caso, poder acceder a los medios de defensa en contra de la resolución determinante emitida por la autoridad.

Ahora bien, se puede decir que la visita domiciliaria y la revisión de gabinete eran las facultades de comprobación, más empleadas o conocidas por la autoridad fiscal; no obstante, a través de la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se unió a éstas, la revisión electrónica contemplada en el artículo 53-B.

La revisión electrónica, tal y como ocurre con la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, genera actos de molestia que deben cumplir con los requisitos necesarios para que los mismos puedan perfeccionarse y una vez acontecido ello, requieren ser notificados a efecto de que tengan eficacia plena.

De conformidad con las reglas que rigen la revisión electrónica⁹⁸, la autoridad con base en la información que obra en su poder, *dará conocer* a los contribuyentes los hechos de los que deriven: a) omisión de contribuciones o, b) comisión de irregularidades.

A través de una resolución provisional, acompañada de un oficio preliquidatorio, la autoridad sugerirá el pago del crédito, requiriendo a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que en el plazo de quince días: a) acepten los hechos irregularidades de la resolución

⁹⁷ Artículo 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación.

⁹⁸ Artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación.

provisional y del oficio de liquidación, en cuyo caso deberá corregir su situación fiscal dentro de los quince días y pagar las contribuciones y aprovechamientos omitidos, b) manifieste lo que a su derecho convenga exhibiendo documentos e información para desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago referido en la resolución provisional o, c) en el caso de que el contribuyente no manifieste lo que su derecho convenga, el oficio de preliquidación se volverá definitivo.

Cuando el contribuyente ofrezca pruebas para desvirtuar las irregularidades detectadas, la autoridad contará con 40 días para notificar y resolver: a) sí efectúa un segundo requerimiento al contribuyente dentro del plazo de diez días o, b) solicita información a un tercero, en ambos casos suspendiendo el plazo de 40 días por no más de seis meses o 2 años en asuntos relacionados con comercio exterior. Transcurrido el periodo para la valoración de pruebas y el levantamiento de suspensión, la autoridad tendrá 40 días más para emitir y ratificar su resolución.

Para efectos del presente análisis, resalta esta última facultad de comprobación, relacionada con el contenido del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, que dispone textualmente, en la parte que interesa: “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 mismo sentido el artículo 17-K, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que a través del buzón tributario, “La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.”

En relación con dicho precepto, la fracción I, del artículo 134, del Código Fiscal de la Federación, instaura que los citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, podrán notificarse: a) personalmente, b) por correo certificado o por c) *mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario*.

La notificación que interesa es la relativa al *mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario* que viene a formalizar el uso de la tecnología en materia de notificaciones de actos de autoridad, en este caso, aquellos relacionados con las

facultades de comprobación, cuya eficacia se encuentra condicionada a la comunicación que de estos se haga al interesado.

En México, el primer indicio de uso de tecnología en materia tributaria, tuvo cabida con la firma electrónica avanzada, que se dio a conocer a través de la reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 2004; sin embargo, un impacto más fuerte por las consecuencias que de esta puedan derivar, lo tuvo el artículo 17-K, que contempla la notificación de actos de autoridad a través del buzón tributario.

La definición de buzón tributario la encontramos en el propio texto del artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, cuando se indica que consiste en un *sistema de comunicación electrónico* ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos o darán cumplimiento a requerimientos del autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

En la exposición de motivos de la iniciativa que contenía el paquete económico para el ejercicio fiscal 2014, la autoridad justificó la implementación de esta nueva figura, básicamente por dos cuestiones, la primera, consistente en que el 26.2% de las operaciones realizadas por los contribuyentes, llámese declaraciones anuales, pagos, avisos y correcciones, se realizaban a través de la ventanilla del autoridad y, aun cuando el porcentaje era inferior al promedio indicado en el acuerdo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se consideró que se podía avanzar sustancialmente en este aspecto.

El segundo motivo, consistió en que, de acuerdo con las cuantificaciones del Servicio de Administración Tributaria, el proceso de notificación personal tenía un costo de 259 pesos por diligencia, con una eficiencia del 81% y se requería de 5 a 30 días, a partir de la generación del documento, para concluir con el procedimiento de notificación. De ahí que, justifican, que el uso de 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.

A fin de que los contribuyentes estuvieran preparados para la utilización del buzón tributario, el Servicio de Administración Tributaria expidió la “Guía de Registro y actualización de medios de contacto en Buzón Tributario”⁹⁹ en la que se precisan las siguientes cuestiones técnicas:

Que el buzón tributario se encuentra dentro de la página del Servicio de Administración Tributaria <http://www.sat.gob.mx/>. El ingreso puede realizarse obteniendo una contraseña al registro o a través de la llave y certificado de la firma electrónica avanzada.

Al ingresar por primera ocasión el sistema, se le solicita al contribuyente que indique entre uno y cinco correos electrónicos de contacto. El sistema mostrará que el o los correos, han quedado registrados y generará un acuse.

En cada una de las cuentas de correo electrónico, se enviará un aviso en el que se le informa al contribuyente que tiene 72 horas para validar el medio de contacto, de lo contrario, deberá realizar nuevo registro. Una vez validado, se recibirá nuevo correo con la pantalla que su correo ya fue validado.

El ingreso al sistema posterior a la validación del correo electrónico, generará que el sistema informe que está listo para recibir mensajes.

Finalmente, el manual precisa que, en caso de que no haber recibido algún mensaje de confirmación por parte del buzón tributario, es necesario que se revise la bandeja de “correo no deseado” en su cuenta de correo electrónico, “ya que por la configuración de algunas cuentas de correo electrónico, los correos del buzón tributario se depositan en dicha carpeta”.

⁹⁹ Servicio de Administración Tributaria, “Guía de Registro y actualización de medios de contacto en Buzón Tributario”, http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Documents/Gu%C3%ADa_de_registro23032017.PDF.

Materializado todo lo anterior, el contribuyente se encuentra listo para recibir toda clase de notificaciones a través del buzón tributario y bajo las siguientes reglas¹⁰⁰:

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado al o los correos electrónicos señalados en su registro, un aviso que le indicará que tiene un plazo de tres días para abrir en la página del Servicio de Administración Tributaria los documentos digitales pendientes de notificar; el acceso al buzón tributario, debe generarse a partir de la contraseña de su registro o firma electrónica.

Lo anterior en el entendido de que la clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que uso que dé a la misma para abrir el documento digital, será responsabilidad del contribuyente.

El plazo de tres días en el que el documento digital estará visible al contribuyente, se contarán a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso de notificación al correo electrónico.

Abra o no el correo electrónico que contiene el aviso, el contribuyente quedará notificado al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

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 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe aclarar que el Buzón Tributario, no es una figura nueva que haya tenido su origen en la legislación mexicana. Países como España, Canadá, Perú, Chile, y Colombia, tienen entre sus legislaciones figuras parecidas o equivalentes al buzón tributario.

Lo que es más, ha sido la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), quien ha fomentado entre sus países miembros, el uso eficiente de las tecnologías de la información, visualizando al gobierno electrónico como un elemento crucial para el futuro.

¹⁰⁰ Artículo 134, del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de España, a partir del 1 de enero de 2011 se implementó el *sistema de notificación electrónicas obligatoria*; conforme el cual, las personas y entidades están obligadas a recibir por medios electrónicos, todas las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

Existen ciertas semejanzas en la regulación nacional del buzón tributario y el sistema de dirección electrónica habilitada de España, por ejemplo, en lo que tiene que ver con la notificación automática por el trascurso del tiempo de visualización del documento, ambas legislaciones establecen lo siguiente:

Artículo 28.3 de la Ley 11/2007:

Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrirán 10 días naturales sin que acceda su contenido, se entenderá que la notificación ha sido realizada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

De forma semejante, en la legislación mexicana se estableció:

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.

...

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

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

La notificación automática por la omisión en la recepción electrónica del acto de autoridad, se encuentra comprendida en ambas legislaciones. En España, transcurrido 10 días naturales de que el interesado tiene a su disposición el

contenido del acto, pero decide no acceder al mismo, se entenderá que la notificación ha sido realizada.

Por otro lado, la legislación nacional dispone que si el contribuyente no abre el documento digital dentro de los tres días contados a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día.

Otra similitud consiste en la forma en la que se ingresa al buzón tributario, ya se indicaba anteriormente que, en el caso del Servicio de Administración Tributaria, prevé por lo menos dos formas, la contraseña generada al registrarse y la firma electrónica avanzada.

La legislación española establece en su artículo 13.2 de la Ley 11/2007, tres sistemas para relacionarse de manera segura con las administraciones públicas: a) el sistema de firma electrónica incorporada al documento nacional identificación para personas físicas, b) el sistema de firma electrónica avanzada, incluso los basados en certificado electrónico reconocido, y c) otros sistemas de firma electrónica como la utilización de claves concertadas en un registros previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos.¹⁰¹

Surge ahora la cuestión más importante en esta clase de notificaciones en las que interviene los elementos tecnológicos, esto es, determinar el grado de *certeza que tiene el procedimiento en el que se desenvuelven*.

De forma parecida al sistema español, funciona el buzón tributario en el sistema mexicano, pues ambos involucran tres elementos en conjunción: por un lado, la autoridad -la agencia tributaria-, por otro, la entidad prestadora del servicio, es decir, el propietario del servidor de correo electrónico -la tecnología-, y el obligado tributario.

En España, el procedimiento establece que la autoridad envía un aviso al correo, indicándole al obligado tributario un código cifrado y la advertencia de que,

¹⁰¹ Gaspar, Mingo y López, Juan, "El sistema de notificaciones de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada: Análisis del Real decreto 1363/2010, de 29 de octubre" en RCyT CEF, núm 335, p. 20

únicamente el titular de la cuenta, podrá abrir la notificación que se encuentra en el servidor de la autoridad.¹⁰²

Cuando el obligado tributario revisa su correo electrónico, recibe un mensaje de petición de notificación de la autoridad, en ese momento, la autoridad genera un fichero encriptado con el texto de la notificación que remiten nuevamente al servidor del correo electrónico, con el fin de que lo ponga a disposición del obligado tributario, como si se tratara de la entrega del acta de notificación física.¹⁰³

Al recibir la notificación, el obligado tributario puede: 1. Acceder y leer la notificación en el plazo de diez días naturales siguientes al envío del correo electrónico –sólo estará disponible los 30 días siguientes-, produciéndose en ese momento la efectividad de la notificación, 2. Acceder al correo y rechazar la notificación, en cuyo caso también surta efectos la notificación por rechazo de la misma, 3. No acceder a la notificación y dejar transcurrir los diez días indicados, para que se considere efectivamente hecha la notificación.¹⁰⁴

La gran diferencia que tiene la regulación española, consiste en que, aún y cuando se trata de un sistema de notificación obligatorio, el artículo 4.3 del real decreto 1363/2010, establece la posibilidad de que el obligado solicite expresamente a la agencia tributaria que se le excluya del sistema de dirección electrónica, señalando en dicha solicitud un lugar en donde deban practicarse las posteriores notificaciones. La autoridad contará con un mes para resolver la petición, so pena de que se considere resulta de manera positiva.¹⁰⁵

Sin lugar a dudas, la propuesta de incorporación de medios de notificación tecnológicos, reporta singulares ventajas, específicamente a la autoridad por ahorro en costos y tiempo de elaboración, los problemas más graves se relacionan con la determinación del grado de certidumbre que estos pueden generar, pues es

¹⁰² *Ibidem*, p.35

¹⁰³ *Idem*

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 37

¹⁰⁵ Delgado García, Ana María, “Las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario”, en Estudios y notas”, Quincena Fiscal 12, junio II-2001, p.93.

necesario que existan elementos que garanticen la autenticidad de la comunicación y de su contenido para su debida eficacia y validez.

V. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA

De la ejecutoria que se examina, se advierte la esencia de los argumentos con los cuales se pretendió sustentar la inconstitucionalidad del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, a saber:

- Se argumentó que el buzón tributario generaba incertidumbre al quejoso al no preverse en la norma, el mecanismo para garantizar su derecho a la privacidad ni sus datos personales contenidos en la información que se transmite a través de dicho medio de comunicación.

- De igual forma, se hizo valer que no hay certeza sobre el momento en el que la autoridad considera oportuno realizar alguna notificación al contribuyente de las resoluciones susceptibles de ser recurridas, como sucede con la resolución provisional y la definitiva.

- Por consecuencia, se sostuvo que la revisión electrónica en la que los actos de autoridad se notifiquen por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, transgrede la seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, pues los actos de autoridad deben notificarse por escrito y personalmente.

En el examen a las cuestiones anteriormente sintetizadas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que *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.*

En lo que tiene que ver con el tercer punto listado anteriormente, indicó que no existe disposición constitucional alguna que expresamente señale que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente. Afirmó que cuando el artículo 16 constitucional, exige que los actos obren en “mandamiento escrito”, no implica una notificación personal, sino 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.

Adicionalmente, la referida Segunda Sala resolvió que la norma controvertida –artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación-, no violaba el derecho fundamental a la seguridad jurídica, toda vez que el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación expresamente señala que *los actos administrativos susceptibles de impugnarse* podrán notificarse mediante el mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.

Puntualiza que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica, pues dicho código en su artículo 38, prevé que los actos administrativos que se deban notificar, deberán constar por escrito en un documento impreso o digital, y en su artículo 134, expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse se harán “personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario” y que, en este último caso, 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 sí está en aptitud de conocer con certeza el momento en el que fue notificada la resolución definitiva a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco vulnera el derecho de acceso efectivo a la justicia.

En otro aspecto, consideró inoperantes los argumentos relativos a que el buzón tributario generaba incertidumbre al quejoso al no preverse en la norma, el mecanismo para garantizar su derecho a la privacidad y que no hay certeza sobre el momento en el que la autoridad considera oportuno realizar alguna notificación al contribuyente de las resoluciones susceptibles de ser recurridas. Sostuvo que son inoperantes los argumentos porque en realidad están enderezados a impugnar el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, por ser este el que prevé el deber de emplear el buzón tributario como medio de comunicación entre la autoridad y los contribuyentes, lo cual, a su decir, ya había sido analizado en el considerando quinto de la ejecutoria.

Examinado lo anterior, considero que la ejecutoria que nos ocupa, no refleja un debido ejercicio de la función jurisdiccional y por consiguiente, se encuentra insuficientemente sustentada, en virtud de las siguientes consideraciones:

No se analizan las cuestiones efectivamente planteadas, soslayando que la labor de juzgar requiere un verdadero compromiso que atribuya respeto a las partes y sus argumentos, a través de una verdadera labor exhaustiva de cada aspecto esbozado, hasta desentrañar el verdadero sentido de lo justo en cada uno de los escenarios planteados.

Como ya se precisaba en la parte doctrinal, las directrices de la función jurisdiccional, deben llevar a que el juzgador atienda a los principios de independencia judicial, imparcialidad y objetividad, que no es más que, el no dejarse influenciar con causas ajenas a la litis, sean del ámbito social, provengan de las partes en el proceso, o se trate de juicios de valor propios.

La forma en que resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza, sin precisar de la forma específica en la que se hicieron valer las pretensiones deducidas empleando en su lugar, términos generales, podría interpretarse como el reflejo de cierta influencia extraña al derecho que quizá pudo haberse generado por la cantidad de demandas que en su momento abordaban el tema o el impacto que pudo haber tenido para el fisco federal una declaratoria diferente.

No se trataba de un tema sencillo, el analizar la constitucionalidad de una norma cuya creación obedece a la implementación de nuevos sistemas de control de la recaudación fiscal, que facilitan la actividad de la autoridad fiscal y reduce los costos a la administración pública, no obstante, el interés público jamás puede limitar o entorpecer la labor de juzgar o desentrañar el sentido de la causa constitucional planteada en un juicio.

Tan es así que, en la ejecutoria se retoma de las iniciativas y discusiones que formaron parte del proceso de su creación, una influencia que se destaca de los estándares internacionales en materia de sistemas de recaudación, que si bien se analizan desde la perspectiva del Derecho, surgieron del ímpetu del ámbito

internacional y con el fenómeno de la globalización en cada uno de sus razonamientos.

Al implementarse mecanismos en las normas generales analizadas, a partir de iniciativas que se sustentan en los estándares internacionales y, en la política económica en materia de egresos de la Federación, como son, la reducción de costos en la práctica de las notificaciones y las facultades de comprobación; jurídicamente resulta admisible el estudio de la justificación en materia de seguridad jurídica de la norma; sin embargo, si únicamente se considera el impacto social como elemento principal del surgimiento de dichas normas, el juzgador no está rechazando la influencia extraña al derecho y enfocándose en la realidad ante la cual, se confronta la Sociedad Mexicana, frente a la creación de normas con carácter general, obligatorias y coercitivas, en un panorama tecnológico que aún carece de suficientes regulaciones, cuyo acceso y desarrollo se encuentran limitados en una gran parte de los sectores sociales.

Lo que es cierto es que, la litis contenía temas de gran consideración que, de haberse buscado la excelencia y objetividad, hubieran generado una exploración del derecho de mayor profundidad, que realmente desentrañaran con elementos objetivos, *la delimitación precisa de la manera en la que, la notificación por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, otorgaba certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.*

El tema que define la jurisprudencia relativo a que las notificaciones a través de buzón tributario de aquellos actos relacionados con la revisión electrónica, no violan los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia, dista mucho de encontrarse delimitado y agotado en las líneas que forman parte de la ejecutoria de la cual derivan.

➤ En primer lugar, del texto de la jurisprudencia y la ejecutoria, se advierte que la razón fundamental por la que no se estima violado el derecho de seguridad jurídica, consiste en que un ordenamiento diverso, establece que la notificación de los actos dentro de la revisión electrónica, sí pueden realizarse a través de buzón tributario.

En lo específico, se indica 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 concluye que, si dicho artículo lo sostiene, 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.

Esta conclusión, dista mucho de ser una verdadera actividad de administrar justicia propia del juzgador, a quien le corresponde dar la razón a quien la tiene y ha sabido afirmarla y probarla. La referencia al texto de la ley como ocurre en la ejecutoria, no es juzgar y tampoco constituye motivación suficiente propia de un verdadero análisis de constitucionalidad esperado de un órgano con la investidura que tiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, el análisis de constitucionalidad debe requerir, además del establecimiento de una premisa y una justificación, un máximo grado de interpretación de la ley fundamental así como un examen riguroso de los actos legislativos que no pueda tacharse de superficial, poniendo a la presunción de constitucional en debida perspectiva frente a derechos constitucionales fundamentales.

Cuando la pretensión consiste en que la norma interfiere un derecho constitucional -como lo es la seguridad jurídica o el acceso a la justicia-, la presunción de constitucionalidad es automáticamente débil, imponiendo al juzgador la obligación de realizar un escudriño judicial estricto, que vaya más allá de la idoneidad entre las disposiciones legislativas y sus objetivos, sino que agregue el parámetro consistente en que las disposiciones están confeccionadas para procurar la menor lesión posible al derecho relativo, estimando que corresponde al órgano

demandado, autor del acto impugnado, demostrar la constitucionalidad del mismo.¹⁰⁶

En el caso, es evidente la omisión de análisis de cada uno de los escenarios planteados como pretensiones, en torno a demostrar que se transgrede el orden constitucional con la notificación de los actos dentro de la revisión electrónica, a través del buzón tributario.

En armonía con lo indicado en el apartado doctrinal del presente, los particulares pueden válidamente exigir del órgano judicial una motivación razonable y objetiva que respalde, en forma coherente y con argumentos suficientes, la decisión judicial pública que contiene dicha resolución¹⁰⁷.

Si bien es cierto en la ejecutoria no se desprende la manera en la que se planteó la falta de certeza respecto al momento en el que se notifica la resolución definitiva o los actos de las facultades de comprobación en términos del artículo 53-B; el dialogo argumentativo indicado en la ejecutoria, cuando se hacía referencia a estas mismas cuestiones en lo que tiene que ver con el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que fueron varios los panoramas planteados para justificar su pretensión y los mismos no fueron examinados.

Se afirma lo anterior, pues cuando la ejecutoria examina la constitucionalidad del artículo 53-B, tilda de inoperantes los argumentos que controvierten la notificación de los actos a través del buzón tributario, considerando que se encaminaban a impugnar el artículo 17-K y remitiendo al considerando quinto de la ejecutoria.

Sin embargo, en el considerando quinto, al analizar la constitucionalidad del artículo 17-K, tampoco se examinaron las justificaciones planteadas por la accionante, en este caso, bajo el argumento de que no se puede atribuir al artículo 17-K, los vicios de constitucionalidad que señala la quejosa por la falta de certeza en la notificación de los actos, pues la vocación normativa de dicho precepto consiste en instaurar un nuevo canal de comunicación entre la autoridad fiscal y el

¹⁰⁶ Sánchez Gil, Rubén, *La presunción de constitucionalidad*, Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 381 y 382.

¹⁰⁷ Grández Castro, Pedro, *op.cit.*, nota 41, p. 243

contribuyente, mientras que es el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, el que contiene los lineamientos para garantizar el adecuado procedimiento de notificación de actos o resoluciones administrativas por medios electrónicos.

Pareciera que la Suprema Corte de Justicia de la Nación está obviando intencionalmente el análisis de las violaciones a los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia que hace valer la accionante, relacionados con las reglas que deben seguir las notificaciones por medio del buzón tributario, perdiendo de vista que su función en el proceso, es garantizar a los particulares la certeza de sus derechos.

Los argumentos esgrimidos en relación al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación en las que se hizo valer la violación al derecho de seguridad jurídica, consistieron en:

- Que el artículo 17-K, viola el derecho a la seguridad jurídica, pues prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas, sin que exista certeza de que el contribuyente se ha hecho sabedor de tales actos o resoluciones.
- Que el funcionamiento del buzón tributario depende de factores externos al contribuyente (el aviso enviado a cuentas de correos electrónicos ajenos al sistema de la autoridad), pudiendo ocurrir que la cuenta de correo electrónico falle o deje de funcionar o que las notificaciones se clasifiquen como “spam”, y el contribuyente nunca advierta que le ha sido notificado un acto de molestia por parte de la autoridad y, aun así, este pueda repercutir en su esfera jurídica.
- Que 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.

En contravención al *principio de objetividad*, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió sobre la constitucionalidad de la existencia del medio de comunicación denominado buzón tributario y su objeto, a la luz del principio de seguridad jurídica en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, pero no se confrontó el artículo 134 fracción I de dicho ordenamiento tributario frente al texto

de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, incluso, en el desarrollo del que pudiera ser su estudio, en relación con el contenido del artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

En lo que tiene que ver con el *principio de profesionalismo*, la unificación de criterios en primera instancia, aun cuando se apegaron al profesionalismo ético del Juzgador, limitó el ámbito del ejercicio de la función jurisdiccional y asimismo el material de estudio de la causa de pedir en diversos ámbitos de las reclamaciones de inconstitucionalidad entabladas en contra de las normas generales, pues como se ha precisado, existen aún temas que debieron ser incluidos dentro del denominado sistema normativo, e incluso quizá pudo no considerarse tal sistema como el conjunto de normas impugnadas para una resolución completa de la litis planteada en cada uno de los casos.

La labor de análisis constitucional, requería corroborar si se generaría incertidumbre al contribuyente al actualizarse algunos de los escenarios planteados, pues se cumplió con la encomienda de exponer justificaciones, a saber:

-Si es posible que un contribuyente, en determinado momento, no advierta el momento en el que debe revisar el buzón tributario cuando la autoridad ha decidido realizarle una notificación.

-¿Es válido sostener la eficacia de la notificación a través del buzón tributario, en un elemento ajeno a la autoridad y al contribuyente como la tecnología a través de los servicios de correo electrónico?

-¿Qué pasaría si por alguna causa, el aviso enviado a cuentas de correos electrónicos ajenos a la plataforma del sistema de la autoridad, falla o deja de funcionar y el contribuyente no recibe el mismo?

-¿Qué pasaría si el aviso enviado a la cuenta de correo electrónico dispuesto en servidores ajenos a la autoridad, pudiera clasificar el correo como “spam” o no deseados?

- ¿Es suficiente e infalible, el mecanismo para corroborar el funcionamiento del correo electrónico al que se enviará el aviso?

-¿Es proporcional la consecuencia prevista en el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, párrafos sexto y séptimo, de tener por realizada la notificación al titular de la clave de seguridad y firma electrónica avanzada?

El análisis de los cuestionamientos antes indicados, resultaba necesario, a fin de determinar si las normas que rigen la notificación a través del buzón electrónico, cumplía con la garantía de seguridad jurídica y no da lugar a escenarios de incertidumbre para el gobernado.

Lo relevante en este punto es que, los actos relacionados con las facultades de comprobación, son actos cuya eficacia se encuentra condicionada a la comunicación que de estos se haga al interesado, pues esto posibilita que se puedan hacer valer en su contra los medios de defensa que consideren pertinentes. La finalidad de dicho elemento de eficacia, es preservar la seguridad jurídica del administrado al encontrarse informado de los términos en los que se llevan a cabo las facultades de comprobación.

Es por ello que el Código Fiscal de la Federación establece una serie de requisitos con los que deben cumplir en cada una de las modalidades de notificación para crear certidumbre y la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha escatimado en otorgarles la misma importancia, pues, por ejemplo, al hablar de las notificaciones personales, este órgano ha ido más allá del texto literal del artículo y, a través de las diversas jurisprudencias vigentes, ha dejado claro que el acto de notificación debe estar investido de la mayor certeza en cuanto a su diligencia, por lo que actualmente, deben cumplirse con mecanismos que permitan determinar el debido cercioramiento del domicilio, del requerimiento de la presencia del representante legal, del vínculo de quien atiende la diligencia, por mencionar algunos.

Ahora bien, en el caso de las notificaciones personales y el sin número de elementos que se han ido añadiendo al precepto que lo rige por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que exista verdadera certeza en su desarrollo, puede decirse que cuando una notificación falla, el peso de dicha falla cae sobre alguna de las partes, llámese autoridad o contribuyente; sin embargo, en el caso de

las notificaciones a través del buzón tributario, hay un elemento ajeno a las partes que además es falible, a saber, la tecnología.

Esto tiene sentido cuando, de la propia exposición de motivos, se justifica la implementación de la notificación a través del medio electrónico, en la disminución de tiempos y costos, pero también lo visualizan como la vía para ya no cometer vicios de forma en los que habitualmente incurría la autoridad.

Los vicios de forma, no son más que el incumplimiento a los requisitos formales en los que tanto ha profundizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que cuidan la certeza o seguridad jurídica del destinatario de los actos, en una notificación personal.

En tal caso, la notificación por medios electrónicos también requiere que se garantice la certeza de la notificación a través de un mecanismo preciso que otorgue la infalibilidad necesaria al contribuyente de que conocerá el acto y tendrá derecho a inconformarse por el mismo.

Por tanto, resulta insuficiente la prueba mecánica realizada en el correo electrónico seleccionado, pues no garantiza que el correo estará funcionando correctamente en el momento en que la autoridad decida emplear el buzón tributario.

Como se indicó en la parte doctrinal, la prueba que realiza la autoridad fiscal para verificar el funcionamiento del correo electrónico que no administra ni el contribuyente ni la autoridad sino el servidor de la cuenta de correo, ocurre en el momento en que ingresa por primera ocasión al buzón tributario, de manera que, asumiendo que para ese momento el correo electrónico tenga un adecuado funcionamiento, ello no garantiza que el medio de comunicación funcione correctamente para el momento futuro en que la autoridad pretenda realizar una notificación al particular.

Siendo también insuficiente para crear certeza de la notificación que, al momento de activar el buzón tributario, el particular pueda señalar hasta 5 correos electrónicos, pues sin importar el número que señale, se trata de la misma vía, con las mismas probabilidades de fallar, ya que la verificación de que el o los medios funcionan correctamente, no se realiza en el momento preciso en el que la autoridad

quiere llevar a cabo la notificación, sino mucho antes, cuando el contribuyente ingresa por primera ocasión al sistema del buzón tributario, por lo que, cualquier falla o cambio en el funcionamiento del servidor de las cuentas de correo, podría generar que el contribuyente no reciba los avisos respectivos, y por consecuencia, que el acto le cause afectación sin siquiera conocerlo.

Las fallas o posibles escenarios en los que la tecnología puede ocasionar que el particular no tenga acceso al aviso que antecede a la notificación a través de su buzón tributario, no son cuestiones que puedan darse por sentado, pues si el objetivo de estudio fue el determinar que la norma cumpliera con el derecho a la seguridad jurídica, se tenía que verificar a profundidad si el mecanismo de certeza que plantea la norma era suficiente para eliminar cualquier duda o estado de incertidumbre al particular, a través del cumplimiento de las modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente.

En un panorama de referencia, el *sistema de notificación electrónica* regulado en España analizado anteriormente, también emplea el correo electrónico en dominio de servidores ajenos a la autoridad, el mecanismo para garantizar el derecho a la seguridad jurídica está más vigilado que en la legislación mexicana.

Se afirma lo anterior, pues la agencia tributaria –autoridad tributaria-, remite al correo electrónico un aviso de la existencia de una notificación y no es hasta que la autoridad recibe la notificación de entrega de dicho correo, cuando genera y remite un fichero encriptado con el texto de la notificación, es decir, la verificación del debido funcionamiento de la cuenta de correo, se comprueba en el mismo momento en que la autoridad pretende hacer uso de dicho medio, proporcionando certeza de que el correo electrónico cuyo funcionamiento no está en control de la autoridad, funciona en ese momento y el particular puede tener acceso al acto a notificar que será remitido debidamente encriptado.

De manera que la verificación de recepción del correo que contiene el aviso para posteriormente remitir el archivo encriptado del documento a notificar en el sistema español, concede una mayor ventaja y certidumbre sobre el buzón tributario, en lo que tiene que ver con aquellas notificaciones que surtirán sus efectos por el transcurso de tiempo que el particular tiene para revisar el documento

que contiene la notificación, que de hecho es de 10 días en el caso del sistema de notificación electrónica y de tan solo 3 días para el buzón tributario.

Las implicaciones que tiene el que se considere que un acto debe tenerse por notificado, por no haber revisado oportunamente el medio electrónico donde se encontraba el documento a notificar, son mayores en nuestro país, pues no se prevé un mecanismo que sea certero y puntual, capaz de eliminar cualquier clase de falla u obstáculo en la entrega de ese correo electrónico que contiene el aviso de notificación, pues como se ha indicado, la verificación del debido funcionamiento del correo ocurre cuando se activa dicho buzón tributario, y la notificación o facultades de la autoridad incluso pueden generarse años más tarde. Lo anterior, podría generar consecuencias de mayor escala, como que las facultades de comprobación de la autoridad se lleven a cabo en completo anonimato o lejos de la vista del particular afectado, hasta su liquidación definitiva, poniendo en riesgo el derecho fundamental al acceso efectivo de la justicia o dicho palabras simples, el derecho a defenderse legal y oportunamente de tales actos.

En otro aspecto, el sistema español de notificación electrónica a diferencia del medio de comunicación electrónico indicado en el Código Fiscal de la Federación, establece la posibilidad de que el obligado solicite que se le excluya del sistema de dirección electrónica expresando las razones para ello, lo que en el caso del buzón tributario no existe.

Llama la atención que en el sistema español de notificación electrónica, el artículo 28.3, prevé la posible comprobación de una imposibilidad técnica o material para el acceso, mientras que en el Código Fiscal de la Federación, por lo que hace al buzón tributario no hay nada parecido, salvo el reconocimiento de la autoridad dentro de la *Guía de Registro y actualización de medios de contacto en Buzón Tributario* de que es necesario que se revise la bandeja de “correo no deseado” en su cuenta de correo electrónico, “ya que por la configuración de algunas cuentas de correo electrónico, los correos del buzón tributario se depositan en dicha carpeta”¹⁰⁸, lo que hace evidente la falibilidad del medio.

¹⁰⁸ Servicio de Administración Tributaria, “Guía de Registro y actualización de medios de contacto en Buzón Tributario”,

Lo anterior, desde un punto de vista equilibrado, pues la referencia en la legislación española de demostrar una “imposibilidad técnica o material” no podría entenderse aplicable a cualquier circunstancia, sino que se constriñe a las circunstancias en las que el acceso no ha podido tener lugar por razones imputables a el servidor de correo electrónico, o con el prestador de servicios de certificación que interviene en el proceso de notificación, sin embargo, el hecho de que se haya contemplado en la norma, ya proporciona evidencia de que ello puede ser correctamente argumentado y probado.

Ello no impedirá que las controversias en las que se cuestione la forma en que se llevaron a cabo las notificaciones a través del buzón tributario, tendrá cabida el acreditamiento de imposibilidades objetivas relacionadas con los medios ajenos al contribuyente y la autoridad que intervienen en el proceso, aunque la forma y tipo de prueba aún no se encuentre perfectamente estimada o concebida, pero que sin lugar a dudas entrarán en el ámbito de la tecnología y quedará en ésta determinar también el valor probatorio que tendrá que atribuírsele a las mismas.

En efecto, queda por determinar las consecuencias que tendría la comprobación de una imposibilidad técnica o material del acceso al medio de comunicación electrónico, que implicara la ilegalidad en la notificación y no la reposición de dicha diligencia.

➤ En otro aspecto, retomando los términos de la ejecutoria, la situación se agrava, ante la falta de un debido pronunciamiento con respecto al concepto de “sistema normativo”, pues si bien la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó en la ejecutoria que se analiza que entre las disposiciones regulatorias del buzón tributario, la contabilidad y las revisiones electrónicas existe una estrecha vinculación, y por tanto, las normas que los regulan, artículos 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, integran un sistema normativo para efectos de su impugnación, no debió haber omitido analizar la constitucionalidad del artículo 134, fracción I, del citado Ordenamiento Tributario, en

tanto que establece las normas que debe seguir el medio designado para la notificación electrónica.

En la ejecutoria se indica literalmente:

Luego, si lo que fundamentalmente se reclama a través del juicio de amparo, es el nuevo mecanismo implementado para el registro y control de la contabilidad de los contribuyentes, es dable sostener que las disposiciones que regulan lo concerniente al buzón tributario, la contabilidad electrónica y la revisión electrónica, sí pueden considerarse como un sistema normativo para efectos de impugnación, en tanto el buzón tributario, es el medio a través del cual los contribuyentes deberán enviar su información contable al Servicio de Administración Tributaria, misma que se integrará a un sistema de contabilidad electrónica estándar que, además de facilitarle a aquéllos el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, permita que los procesos de fiscalización sean más ágiles y eficientes, habida cuenta que la autoridad estará en posibilidad de revisar rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones en los que se advierta alguna irregularidad con base en el análisis de los documentos e información, incluida la contabilidad electrónica, que tenga en su poder.

Con independencia de si es correcta la concepción de sistema normativo o no, cuestión en la que no se profundizará pues excede los límites del presente análisis; su negativa a examinar el fondo de las cuestiones planteadas, respecto a las violaciones en que se podían incurrir con la práctica de la notificación a través del buzón tributario de los actos propios de la revisión electrónica, es contraria al resto de sus conclusiones, en las que sostiene que los preceptos deben ser examinados en su conjunto, al depender uno de otro.

Si ya estaban integrados los dispositivos en un sistema normativo y además, los argumentos contra la notificación estaban expresamente manifestados, es decir, no se trataba de una simple exposición de la causa de pedir, entonces debió tomar en consideración lo que vía excepción el autor de la norma tenía que decir respecto a la constitucionalidad de su acto.

Si bien en la ejecutoria se analizó la exposición de motivos y las razones legislativas conducentes, en las mismas de ninguna manera se abunda sobre la práctica de la notificación de las facultades de comprobación a través de mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, su procedimiento, y la forma en

que deberán surtir efectos, sino que lo único que plantearon dichas autoridades creadoras de la norma, fue la implementación de dicho medio de comunicación en el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, referente a la notificación personal, más no así la justificación del procedimiento a seguir para la práctica de la modalidad por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario y sus consecuencias.

Máxime que dicha disposición, según lo sostiene el mismo órgano, forma parte del sistema normativo, al constituir y contener las disposiciones que desarrollan el contenido de la fracción I, del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación al establecer que el buzón tributario consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

Luego entonces, al referir a actos que puedan ser recurridos, dicho precepto encuentra estrecha vinculación con el primer párrafo de la fracción I, del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación y con todo su contenido, pues dicho precepto en específico regula la forma en que se practicará la notificación aludida, el momento en el que surtirá sus efectos y asimismo la consecuencia de hacer caso omiso al aviso electrónico y no abrir el documento digital, *como punto medular que necesariamente amerita el estudio de constitucionalidad al igual que las hipótesis establecidas por el legislador para la práctica de tal modalidad de notificación, pues tal como lo reconoce la Segunda Sala es dicha norma, la que en todo caso, debe cumplir con las exigencias constitucionales correspondientes.*

Por estas razones, la ejecutoria se encuentra insuficientemente soportada e incluso es contradictoria, pues como se ha indicado, omitió abordar el estudio del contenido del artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, cuando dicha norma contiene exclusiva motivación sobre la regulación de las notificaciones a practicar por medio del buzón tributario, y por su parte, los supuestos por los que procede dicha modalidad de notificación, los cuales no sólo contienen actos administrativos que puedan ser recurridos, sino también citatorios, solicitudes de

informes y documentos, al igual que requerimientos; es decir, que prevé hipótesis que estrechamente se relacionan con el contenido del artículo 53-B del Código Tributario mencionado, tan es así, que del estudio que llevó a cabo del segundo párrafo de su fracción IV, por lo que toca al procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el cobro de la determinación preliquidatoria, resolvió que el mismo era violatorio de la garantía de audiencia previa de los contribuyentes.

➤ El examen incompleto y superficial que se realiza de las argumentaciones planteadas en la ejecutoria que se analiza, negó el análisis de los argumentos relativos a la eficacia de la notificación, pues si no resultó oportuno el análisis cuando se cuestionaba la inconstitucionalidad de los preceptos 17-K y tampoco cuando se analizó el artículo 53-B, *no podrán ser materia de análisis en ningún otro momento*. Era necesario al examinar la constitucionalidad de tales preceptos, puntualizar en los aspectos de certidumbre de la notificación mediante buzón electrónico, pues el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación por sí solo, no podía traer implicaciones que derivaran en la afectación de los contribuyentes, sino hasta que el legislador consideró establecer en el artículo 53-B, la revisión electrónica y en el artículo 17-K, el medio para notificar los actos de autoridad relativos a dichas facultades.

Por lo que necesariamente tuvo que partir de revisar la constitucionalidad de las hipótesis en que se actualiza la procedencia del medio de comunicación electrónica denominado mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario y, a su vez, analizar la constitucionalidad también de las normas regulatorias del mismo, contenidas en la citada fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, contempló por primera ocasión las notificaciones a través de documentos digitales en la reforma al Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006 y siete años más tarde, en la Tercera Modificación Miscelánea de 2013, se da a conocer el nacimiento de esa clase de notificaciones con el buzón tributario; sin embargo, no fue sino hasta las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, cuando el artículo 53-B, establece la manera en la que la autoridad fiscalizadora

podrá emplear dicha notificación en el desarrollo de las revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados, a saber, a través del buzón tributario.

Es inobjetable que si el artículo 53-B, establece la mecánica de la revisión electrónica haciendo uso del buzón tributario contenido en el diverso 17-K, el análisis de la constitucionalidad de los supuestos y el procedimiento de dicha notificación, por los alcances que tiene un acto de fiscalización, sí eran válidas y tendrían que haber sido examinadas a la luz de los planteamientos otorgados y con tal precisión que abarcaran en su totalidad la confrontación de dicha norma con el texto constitucional en lo tocante a los derechos fundamentales de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia.

Con base en lo anterior, es radical la afirmación de que 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, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario, expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, sin haber analizado el contenido de la fracción I de dicha norma, cuando la misma forma parte del sistema normativo al constituir una de aquellas otras disposiciones que desarrollan el contenido de los artículos 17-K, 28, 42 fracción IX y 53-B del referido Ordenamiento Tributario, tal como se prevé en la Jurisprudencia 2a./J. 134/2016 (10a) con número de registro 2012916, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página 691, de rubro "BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).

➤ La ejecutoria que se analiza, al no examinar las cuestiones que se plantearon respecto de la notificación realizada a través del buzón tributario, minimiza que, la seguridad jurídica implica mucho más que el hecho de que, cierta cuestión se encuentre expresamente indicada en una norma, entraña aspectos de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, incluso la interdicción de la arbitrariedad.

El principio de seguridad jurídica constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, el cual radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley, sobre sus consecuencias y sus manifestaciones concretas se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad.

El hecho de que el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establezca a la notificación por buzón tributario como medio para dar a conocer los actos administrativos derivados de la revisión electrónica, no presupone la constitucionalidad del artículo 53-B de dicho código, pues impartir justicia en controversias en las que se argumente la constitucionalidad implica más que la referencia de que otro dispositivo de la ley así lo indica, pues tal afirmación no desentraña el sentido de lo justo, ni proporciona las bases sólidas a partir de las cuales, una vez dictado el fallo, deben adherirse al estudio.

De manera que, al soslayar el análisis de los vicios de la notificación argumentados, no existe un estudio que lleve a la comprobación y la certeza de que la modalidad de notificación por buzón tributario sea infalible, eliminando las opciones de lo impreciso, el error o la falla, cuestiones que no se pueden dar por hecho por la indicación de que la norma contempla esa clase de notificaciones, sino que dichos vicios deben desentrañarse del contenido de la voluntad legislativa.

A mayor abundamiento, si bien 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, sí resulta estrechamente vinculante con el contenido de los artículos 17-K primer párrafo fracción I y 53-B del referido Código Tributario Federal, por lo que necesariamente se debió acudir al estudio de la constitucionalidad de la norma

contenida en el referido artículo 134, fracción I, para estar en posibilidad de resolver si el artículo 53-B al prever la notificación a través del buzón tributario de los actos susceptibles de impugnarse, violaba o no los derechos a la seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia.

En tales consideraciones, la ejecutoria de mérito resulta insuficientemente soportada, al carecer del estudio constitucional de la norma relativa al desarrollo de la notificación mediante mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, pues como se ha expuesto, dicho precepto contiene las hipótesis de procedencia de ese medio de comunicación, sus lineamientos relativos al procedimiento para su práctica, el momento en el que surtirá sus efectos esa modalidad de notificación y las consecuencias para el caso de que el contribuyente no abra el mensaje digital, las cuales resultan por demás trascendentales con respecto a la presunción que de las mismas se deriva.

Lo anterior es así, pues si un contribuyente omite abrir el mensaje digital se entenderán debidamente practicadas las notificaciones al cuarto día, lo cual constituye entonces, presumiblemente, la aplicación de la presunción *iure et de iure* prevista en el último párrafo del artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, la cual establece que se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

Presunción que en la norma no analizada por la Segunda Sala no se acota ni se define, pues su sexto párrafo establece que, si el contribuyente no abre el documento digital, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, lo cual supone entonces que la misma fue debidamente practicada con la persona idónea; es decir, con el contribuyente o su representante legal, presupuesto necesario y fundamental para considerar que se ha logrado el fin del medio de comunicación.

La notificación a través del buzón tributario no puede desprenderse de la concepción proteccionista que se ha dado a la notificación entendida con un tercero, pues en este caso, cuando el accionante argumenta que la diligencia contiene algún vicio, porque la notificación no fue entendida directamente con él o su representante, el juzgador debe verificar hasta el mínimo detalle que evidencie la certeza de que el particular tuvo la oportunidad de conocer el acto, entre tales requisitos, el que se haya intentado con posterioridad al citatorio una segunda búsqueda al particular, previo a dejarle el documento con un tercero, lo que no ocurre con el buzón tributario, pues es evidente que si transcurre el tiempo y el documento a notificar no se abre, ello no puede considerarse de entrada como que se está negando a recibir la notificación, sino como que omitió abrir el documento porque no tuvo conocimiento del aviso, de ahí que la necesidad de una mínima diligencia posterior a transcurrido los 3 días en que la notificación estará visible o un mecanismo a través del cual, la autoridad corrobore la posibilidad del particular de acceder a dicho medio de notificación, para posterior tener por hecha la notificación, ello, de alguna manera, generaría los elementos de certeza que requiere el derecho a la seguridad jurídica y que hasta este momento no se tienen.

Luego entonces, al haberse omitido el análisis integral de la constitucionalidad de todo el sistema normativo, resulta inadecuada la ejecutoria para poder arribar a una conclusión tan trascendental como determinar que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación es constitucional y respetuoso de los derechos fundamentales de seguridad jurídica y acceso a la justicia al prever la notificación por buzón tributario de los actos susceptibles de impugnarse, al desarrollar su análisis de constitucionalidad a partir de supuestos genéricos, omitiendo desarrollar el concepto sistema normativo y rechazando el artículo 134, fracción I del citado ordenamiento tributario del mismo, pues aun cuando abarca supuestos de impugnación vertidos en diversas demandas de amparo, su generalización le impide conocer la totalidad de motivos de agravio entablados por los quejosos en las diversas demandas de amparo.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria también tuvo que remitirse a sus definiciones de actos privativos y actos de molestia, a fin

de llevar a cabo un estudio constitucional debido de cada supuesto de notificación por buzón tributario, lo cual evidenciaría la trascendencia de contener dicha modalidad para la práctica de las revisiones electrónicas, y la importancia de definir qué tipo de actos administrativos serían susceptibles de notificarse a través de dicho medio de comunicación.

Pues si bien es cierto, la norma prevé la notificación por buzón tributario de actos que puedan ser recurridos, y por ello resulta constitucional que sea éste el medio para llevar a cabo las revisiones electrónicas, también lo es que, las hipótesis de su procedencia, su procedimiento, momento en que surte efectos la notificación, y las consecuencias de desatender el mensaje electrónico, eran motivo suficiente para llevar a cabo el estudio de constitucionalidad que no sólo trascendería al medio de comunicación electrónico implementado por el legislador, sino que trasciende evidentemente el resultado del fallo decisivo, toda vez que implica el procedimiento y el resultado de la facultad de comprobación fiscal en su modalidad electrónica.

A más de que el propio primer párrafo de la fracción I, del artículo 134, del referido Código no sólo prevé la notificación de actos administrativos recurribles mediante dicha modalidad de comunicación, sino que también aquellos relativos al requerimiento de pago, a la citación y a la solicitud de informes y documentos que incluso abarcan diversas facultades de comprobación, las cuales si bien gozan de la discrecionalidad que legalmente las caracteriza, al haberse contenido dichos presupuestos de notificación resulta indispensable el análisis de constitucionalidad del medio a través del cual se pueden llevar a cabo todos y cada uno de los procedimientos relacionados con las facultades de las autoridades en materia de comprobación, determinación e incluso de ejecución y cobro coactivo.

De igual forma la ejecutoria resulta inadecuada al contener parámetros y puntos de partida del estudio de constitucionalidad diversos en cada uno de los motivos de agravio expuestos que fueron sutilmente correlacionados para la resolución final de la ejecutoria, pues el tema relativo a la fiabilidad de la información contenida el mensaje de datos electrónico y a la fiabilidad de su recepción y envío, a la luz de seguridad de la información enviada a través de la plataforma de comunicación electrónica denominada INTERNET, de ninguna manera fue

abordado, bajo la insuficiente justificación de que al prever el artículo 17-K la existencia jurídica del medio de comunicación era suficiente, al establecerse en él cuál era su objeto, para estimar colmadas las exigencias del derecho a la seguridad jurídica, cuando la constitucionalidad de sus lineamientos necesariamente debieron abordarse a la luz del artículo 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación, en el cual se prevé el procedimiento relativo para lograr colmar el fin de dicho medio de comunicación, esto es, la comunicación entre el particular y la autoridad, y a la inversa, considerando de vital importancia que el objeto de la notificación se colme al entenderse legalmente con su destinatario.

Máxime si la plataforma internacional de comunicación electrónica denominada INTERNET contiene dominios o espacios reservados a la propiedad privada de personas físicas y morales de índole privado y público, de los cuales se carece de certeza con respecto a la propiedad del dominio de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, cuando los servidores que dotan de dichos dominios no son controlados por una Autoridad, sino por personas del derecho privado internacionales y/o nacionales, de donde se desprende la necesidad del estudio de dicho medio de comunicación a través de dicha red de comunicación electrónica internacional, a la luz no sólo del principio de seguridad jurídica, sino también como fue planteado por los quejosos, a la luz del derecho fundamental a la privacidad de la información de los contribuyentes y desde su vertiente de inviolabilidad del domicilio.

Contrario a lo que sustenta la Segunda Sala mediante Tesis Aislada, la garantía de inviolabilidad del domicilio no sólo abarca el ámbito espacial del mismo, sino que también protege lo que se encuentra dentro de él, y dentro del domicilio fiscal se encuentran los papeles, posesiones e información susceptible de ser fiscalizada acorde a las obligaciones de los contribuyentes que se desprenden de la legislación aplicable en materia Tributaria.

En tales consideraciones, sí existen razones fundadas para estimar que si no hay estudio de las cuestiones hechas valer, se le dio a los particulares el derecho a su seguridad jurídica sin estudiar la multitud de incertidumbres en el proceso de la

notificación a través del buzón tributario, lo que sin duda traerá como consecuencia que también se vea afectado su derecho al acceso a la justicia efectiva.

Como se ha expuesto, las diversas modalidades de notificación previstas en el artículo 134, del Código Fiscal de la Federación poseen diversos lineamientos específicos cuyo objeto y finalidad se encuentran constitucionalmente definidos en el propio Código Fiscal de la Federación y en las leyes regulatorias complementarias, por lo que el análisis del fin primordial de la comunicación mediante buzón tributario, a la luz de la contrastación del texto constitucional, resulta indispensable para poder arribar a la conclusión a la que llegó la Segunda Sala en la ejecutoria analizada en el presente.

Por último, era indispensable el estudio de la constitucionalidad de los preceptos reclamados por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues por la importancia y trascendencia de las normas que contienen las reformas controvertidas, resulta necesaria la mayoría de votos en favor de los criterios adoptados por la Segunda Sala del Máximo Tribunal del País, ya sea por la Primera de las Salas o en su caso, por el Tribunal Pleno, pues aun cuando los contribuyentes quejosos hubieran hecho valer motivos de agravio relacionados con los puntos omitidos por la Segunda Sala en la elaboración de la ejecutoria que se analiza, los mismos corren el riesgo de ser desestimados por inoperantes o ineficaces por los Tribunales Colegiados de Circuito competentes para estudiar los recursos de revisión que se hubieren interpuesto en contra de las sentencias definitivas emitidas por los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la Ciudad de México, al haberse elevado entre el al rango de jurisprudencia el criterio contenido en la Tesis motivo del presente estudio, siendo obligatoria su observancia, aplicación y respeto conforme a lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley de Amparo.

VI. CONCLUSIONES

La notificación por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, debería tener un impacto positivo en la legislación mexicana, pues este tipo de implementaciones, buscan dar evidencia que se puede aproximar a los particulares al uso de los medios electrónicos para la relación que tienen con la

autoridad, ofreciendo ventajas importantes como el no tener que desplazarse hasta las oficinas de la autoridad y los beneficios reflejados en celeridad y economía procesal.

La implementación de los medios tecnológicos como se ha indicado, también demuestra que México reacciona positivamente a las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), consistentes en incentivar a los países miembros al uso de la tecnología en la relación con los gobernados.

Sin embargo, aunque el uso de la tecnología, concretamente, tratándose del medio de notificación “mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario”, tiene la capacidad de reportar ventajas superiores al resto de las notificaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, su implementación no puede tomarse a la ligera cuando tiene que ver con actos que generan un importante impacto en el particular como los relativos a la facultad de realizar revisiones electrónicas que puedan derivar en la determinación y cobro de créditos fiscales. El tema de idear un mecanismo que otorgue la suficiente certeza y que garantice el derecho a la seguridad jurídica es primordial o no puede sobreentenderse por el hecho de que una norma establezca la existencia del medio de notificación, pues la tecnología, en específico el uso de plataformas como las relativas a los correos electrónicos, son medios falibles, vulnerables y susceptibles de infiltraciones.

No puede ignorarse que en materia de certidumbre el legislador ha pretendido otorgar la certeza necesaria a través del uso de elementos tales como la firma electrónica avanzado o la verificación del correo electrónico al que se remitirá el aviso de notificación; no obstante, el tema que requería un verdadero pronunciamiento por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que no ocurrió en la ejecutoria que se examina, era si dichos mecanismos, son suficientes para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica y por tanto, no se pondría en riesgo el derecho a acceso efectivo de la justicia.

En lo que tiene que ver con el correo electrónico habilitado para efectos del aviso, en principio puede estimarse una medida de eficacia para la práctica de las notificaciones a través del mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón

tributario, sin embargo, no se le ha concedido suficiente importancia al hecho de que si el medio falla, si hay errores, si no se consigue el fin de dar a conocer la notificación al interesado, sencillamente porque el correo no llegó o se fue a una bandeja de entrada diversa, los vicios no serían atribuibles ni al particular, ni a la autoridad, sino a un elemento ajeno a estos que es la tecnología, de ahí que la determinación de que la notificación se tendrá por debidamente practicada al cuarto día de que fue puesta a disposición del interesado, transgrede el derecho a la seguridad jurídica ante la falta de un mecanismo eficiente que limite el error al mínimo o que, ante el reconocimiento de elementos que no pueden ser controlados o administrados por las partes y que son falibles –servidores de correo electrónico– hagan necesario un cercioramiento por parte de la autoridad haciendo uso de algún otro medio, de que el interesado sí tuvo a su alcance el aviso y su correspondiente notificación.

El asunto de la seguridad jurídica no es equitativo, pues si bien para la autoridad tributaria el empleo del mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, elimina las innumerables faltas en las que incurre el personal adscrito a su cargo y que generan las principales causas de nulidad de los procedimientos, para el contribuyente los mecanismos que le garantizan que tendrá conocimiento del momento en que la autoridad pretenda notificarle, únicamente se limita a corroborar el correo electrónico indicado, *en la primera ocasión que visite el portar de la autoridad que contiene el buzón tributario*, sin importar si dicho medio falla en el minuto siguiente o con meses de posterioridad cuando la autoridad decida hacer uso del mismo.

Lo anterior, ante la evidencia de que dentro del juicio del cual deriva la ejecutoria y tesis que se analiza, no se desprende que el autor de la norma cuestionada, haya ofrecido a la controversia elementos técnicos y tecnológicos que demostraran la constitucionalidad al acreditar que la prueba de verificación del correo electrónico que establece el artículo es infalible u otorga la suficiente certeza para efectos de la seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia de su norma.

La forma en que se resolvió la cuestión de constitucionalidad del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, en lo que tiene que ver con el medio de

notificación de los actos dentro de la revisión electrónica, dejó sin posibilidad a los contribuyentes de hacer valer y que se les estudie las cuestiones relativas a la forma en que las notificaciones por ese medio deben desarrollarse según la norma, pues ni en el estudio del artículo 17-K, ni con el relativo a las revisiones electrónicas, se analizaron los escenarios de incertidumbre planteados en la demanda.

Lo anterior ha puesto a los particulares en la posición de que, la única posibilidad de estudio de la constitucionalidad de las normas que rigen la manera y términos en los que las notificaciones por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario deben llevarse a cabo, será como ha ocurrido un par de ocasiones en materia tributaria, a través de controvertir, en los casos que aún se encuentran pendientes de disipar, la resolución de los recursos de revisión en los que los Tribunales Colegiados de Circuito confirmen las sentencias definitivas emitidas por los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la Ciudad de México, al desestimar los argumentos por inoperantes por existir jurisprudencia al respecto, pues por la importancia y trascendencia de las normas que contienen las reformas, resulta necesaria la mayoría de votos en favor de los criterios adoptados por la Segunda Sala del Máximo Tribunal del País, ya sea por la Primera de las Salas o en su caso, por el Honorable Tribunal Pleno.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AHRENS, Helen, SAINZ-BORGO, Juan Carlos y ROJAS Aravena, Francisco (eds.), "El acceso a la Justicia en América Latina: Retos y Desafíos", San José, Costa Rica, Universidad para la Paz, 2015.

ALVARADO Velloso, Adolfo "El juez, sus deberes y facultades", ed. Depalma, Bs. As. 1982.

ATIENZA, Manuel, "Derecho y argumentación", Las razones del Derecho, Universidad Autónoma de México, 3ª reimp., México, 2005.

ATIENZA, Manuel. "Las razones del Derecho". Teorías de la argumentación jurídica, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005.

ATIENZA, Manuel. *Derecho y argumentación*. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 1997.

- ATIENZA, Manuel. *Interpretación Constitucional*, Departamento de Publicaciones, Universidad Libre, 1ª Ed., Colombia, 2010.
- BIDART Campos, German, "La Jurisdicción y el control de Constitucionales en la Jurisdicción Constitucional, Ediar, Buenos Aires, 1987.
- BIRGIN, Haydée y KOHEN, Beatriz, "Introducción. El acceso a la justicia como derecho", en Birgin, Haydée y Kohen, Beatriz, comps., *Acceso a la justicia como garantía de igualdad. Instituciones, actores y experiencias comparadas*, Buenos Aires, 2006.
- BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 34ª ed., México, Porrúa, 2002, pp. 504-505.
- CALAMANDRÉI, Piero, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Volumen I, segunda edición, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1962.
- CAPPELLETTI, Mauro, "Piero Calamandrèi y la defensa jurídica de la libertad", trad. de Fix-Zamudio Héctor, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
- CASTILLO Córdova, Luis, *El significado iusfundamental del debido proceso*. En Sosa Sacio, Juan (Coord.), *El debido proceso: estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010.
- DELGADILLO, Luis Humberto y LUCERO, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, 1ª Ed. México, 1998.
- DELGADO García, Ana María, "Las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario", en *Estudios y notas*", Quincena Fiscal 12, junio II-2001.
- Entrena Cuesta, Rafael. "Curso de Derecho Administrativo", Editorial Tecnos. 4ª Ed., España, 1977.
- FIX-Zamudio Héctor y OVALLE Favela, José, "Derecho Procesal", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1991.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor: "Función del Poder Judicial en los Sistemas Constitucionales Latinoamericanos" en *Estado, Derecho, Sociedad*, compilación de Marcos Kaplan, UNAM, México D.F., 1981.
- GABINO Fraga, Manuel, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, 40 ed. México, 2000.

- GARCÍA López Guerrero, Luis, "Derechos de los contribuyentes", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 51
- GARCÍA Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario", Tomo II, 2ª Ed., Actualizada, Buenos Aires, 2000.
- GARCÍA, Mauricio, y CEBALLOS, María, "Democracia justicia y sociedad", Colección de Justicia, Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, Colombia, 2016.
- GARRIDO Falla, Fernando, "Tratado de Derecho Administrativo", Instituto de Estudios Políticos. 11ª Ed. Volumen 1, España, 1964.
- GASPAR, Mingo y LÓPEZ, Juan, "El sistema de notificaciones de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada: Análisis del Real decreto 1363/2010, de 29 de octubre" en RCyT CEF, núm 335.
- GRÁNDEZ Castro, Pedro, *El derecho a la motivación de las sentencias y el control constitucional de la actividad judicial* en Sosa Sacio, Juan (Coord.), *El debido proceso: estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010.
- MARGAÍN Manatou, Emilio, "Introducción del Derecho Administrativo Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª. Ed. México, 1997.
- MENA Guerra, Ricardo, "Valor y función de la jurisprudencia en el derecho administrativo: especial referencia al régimen jurídico", 1ª Ed., USAID, San Salvador, 2011.
- MENA Guerra, Ricardo, *op. cit.*, nota 36, p.92.
- OLIVERO Majdalani, Agustina, "Acceso a la Justicia", Editorial Jusbaire, 1ª Ed., Buenos Aires, 2015.
- ORLANDO Santofimio, Jaime, "Acto Administrativo" Procedimientos Eficacia y Validez, Universidad Externado de Colombia, 2ª Ed., Colombia, 1994.
- OROZCO Henríquez, José de Jesús y Silva Adaya, Juan Carlos, *Los Derechos Humanos de los Mexicanos*, 3a. Edición, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2002

- PÉREZ Luño, Antonio-Enrique, “¿Qué significa Juzgar?” *Doxa*, Cuadernos de Filosofía del Derecho, N. 32 (2009). ISSN 0214-8876.
- SÁNCHEZ Gil, Rubén, *La presunción de constitucionalidad*, Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.381 y 382.
- SUÁREZ Sánchez, Alberto, “El debido proceso penal”, Panamericana, 2ª ed., Colombia, ed., 2001.
- VIESCA DE LA GARZA, Eduardo J., Días López, Rosa María, *et. al. (coords.)*, “Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos, Homenaje al Maestro Miguel Valdéz Villareal”. Editorial Porrúa, México 2017
- Las Garantías de Seguridad Jurídica, Colección “Garantías Individuales”, Núm 2, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2003.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Código de Ética del Poder Judicial de la Federación”. Consejo de la Judicatura Federal, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación, segunda impresión, México 2004
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Garibaldi Vs. Brasil. Excepciones Preliminares*, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de septiembre de 2009. Serie C No. 203.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Barbani Duarte y Otros Vs. Uruguay*. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 13 de octubre de 2011. Serie C No. 234