



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**“ESTUDIO DE FISCALIZACIÓN A TRAVÉS DE MEDIOS
ELECTRÓNICOS”**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Lic. Roberto Carlos Ayala Martínez

Director

Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel

AGRADECIMIENTOS

Doy gracias a:

Dios, porque creo en ti señor.

***Mi esposa:** Por el apoyo y comprensión que constante e incondicionalmente aportas a mi vida, lo que me hace ser una buena persona y me ayuda a continuar aumentando la profesionalización de mi carrera.*

***Mis hijas,** Valeria Paulina y Amy Natalia, porque son la luz que guía mi camino y el motor que me da fuerzas para lograr mis metas.*

***Mi Madre:** Por apoyarme en forma total en todos mis proyectos, por darme tus consejos y ejemplos de vida.*

***Nelly, Itza y Toño:** Por estar conmigo y brindarme su apoyo para terminar el presente trabajo.*

Agradezco también a todas las personas que de manera directa o indirecta me brindaron su apoyo para culminar con este proyecto que hoy es realidad.

Ciudad de México, 2018.

Í N D I C E

INTRODUCCIÓN	1
Principios y Reglas.	9
Transcripción de la Jurisprudencia	13
1. ANÁLISIS DOCTRINAL. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.	
1.1 Concepto de Principio	89
1.2 Principio de Seguridad Jurídica	94
1.3 Principio de Acceso a la Justicia	99
1.4 Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos	107
1.5 La Notificación como Garantía Constitucional	121
2. REGLAS	
2.1 Concepto de Regla.	125
2.2 Reglas de la Contabilidad, de la Revisión Electrónica, del Buzón Tributario y de la Notificación.	127
3. ANTECEDENTES DE LA COMUNICACIÓN Y SU INJERENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.	
3.1. La comunicación y sus medios.	139
3.2 La Comunicación y su Regulación en el Derecho Positivo Mexicano.	142
3.3 La Comunicación a través del internet y su aplicación por las autoridades.	148
4. ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA Y DE LA JURISPRUDENCIA.	
4.1 Contabilidad Electrónica, de la Revisión Electrónica y del Buzón Tributario.	155
4.2. Considerandos Tercero y Cuarto (Sobreseimiento parcial del Juicio de Amparo Indirecto)	158
4.3. Considerando Quinto. (Constitucionalidad del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, desde la óptica del Principio de Seguridad Jurídica.)	168
4.4 Considerando Sexto (Interpretación del primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, bajo los principios de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio)	172
4.5. Considerando Séptimo (Constitucionalidad de los artículos 42 fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia.	176
4.6. Consideraciones Propias sobre la Ejecutoria.	176
5. CONCLUSIONES	193
6. BIBLIOGRAFÍA	198

INTRODUCCIÓN

A partir de la reforma en materia fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, la cual entró en vigor desde el primer día del año 2014, el Estado Mexicano permitió que los avances tecnológicos en materia de comunicación, no sólo auxiliasen a los ciudadanos en su vida y relaciones privadas con las demás personas, sino que, también sirvieran como una herramienta para poder verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuestos.

Es así que con esta reforma, se deja en segundo plano la tradicional y ya tan acostumbrada forma de que la autoridad ejerciera su facultad fiscalizadora y sancionadora sobre aquéllos contribuyentes obligados a entregar la documentación contable; es decir, las visitas domiciliarias y revisión de gabinete, ya que se dio vida legal a tres herramientas electrónicas que el Servicio de Administración Tributaria tiene a su disposición para poder vigilar fiscalmente cualquier movimiento contable o económico de las empresas y de las personas físicas, sin la necesidad de que personal adscrito a la autoridad fiscal tenga que situarse en el domicilio del contribuyente o que la documentación requerida fuera entregada en las oficinas de la autoridad.

En efecto, mediante la aludida reforma fiscal, el gobierno federal instituyó la revisión electrónica, la contabilidad electrónica que incluye la obligación de enviarla mes con mes al Servicio de Administración Tributaria, así como la creación de un buzón tributario electrónico, el cual es el medio de comunicación asignado por el organismo a los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Es así como a través de estas nuevas formas electrónicas de fiscalización, se establece la facultad legal de que el Servicio de Administración Tributaria, como ente encargado de la recaudación y determinación de los impuestos federales, tenga en todo momento libre acceso a la información y documentación correspondiente a las transacciones económicas que los contribuyentes cotidianamente hagan respecto de sus operaciones comerciales; básicamente, movimientos contables y registros sobre ingresos y gastos.

Por otro lado, se establece la ineludible obligación de los contribuyentes de que mes con mes, tengan que subir la contabilidad a través del buzón tributario, debiendo cumplir las disposiciones específicas emitidas a través de las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, a través del buzón tributario como medio de comunicación electrónica, el Servicio de Administración Tributaria podrá hacer del conocimiento del contribuyente, requerimientos, oficios, o cualquier tipo de información o resolución relacionada con la situación fiscal y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso aquéllas que por su afectación jurídica, puedan ser impugnadas por el destinatario.

En tanto que, el contribuyente podrá hacer consultas, dar cumplimiento a los requerimientos, enviar la documentación escaneada o bien, impugnar la resolución que considera que afecta su interés jurídico.

Una vez que las obligaciones inherentes a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, surtieron sus efectos jurídicos, algunos contribuyentes estuvieron en desacuerdo con las aludidas reformas, pues consideraron que tales disposiciones eran violatorias de los derechos de legalidad, seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, entre otros, por lo que llevaron la controversia a los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, donde al final, tuvo que pronunciarse

la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver 5 amparos en revisión, lo que dio lugar a que se fijaran diversas jurisprudencias sobre la contabilidad electrónica, revisión electrónica y el buzón tributario.

El presente trabajo tiene como propósito principal realizar un análisis doctrinal y jurídico sobre la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.)¹ cuyo rubro señala:

“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.”

Dicha Jurisprudencia derivó de la reiteración de criterios, emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual resolvió el 6 de julio de 2016 el amparo en revisión con número de toca 1287/2015 y posteriormente, el 5 de octubre del mismo año, se pronunció sobre los amparos en revisión con números de toca 826/2016, 827/2016, 828/2016 y 829/2016, todos interpuestos en contra del Decreto por virtud del cual, se reformaron y adicionaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el año 2013, en materia de revisión electrónica, contabilidad electrónica y buzón tributario.

En un principio, los amparos indirectos, cuyas sentencias fueron materia de revisión en amparo en la Suprema Corte, fueron presentados en contra de los artículos 17-K, 28, fracciones I, II, III y IV, 42, fracción IX, 53-B,

¹ Consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página 722.

del Código Fiscal de la Federación, así como en contra del artículo segundo transitorio, fracciones III y VII, del referido Decreto.

También se controvirtieron los artículos 11, 33, 34, 61, 62 y artículo tercero transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuya publicación oficial fue el 2 de abril de 2014, a través del citado Diario Oficial, así como en contra del artículo 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015.

Asimismo, se impugnaron el artículo cuadragésimo tercero transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; la regla I.2.2.5., de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; las reglas I.2.8.6., I.2.8.7., I.2.8.8., al artículo décimo tercero transitorio y al anexo 24 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; las reglas I.2.8.6., I.2.8.9., y resolutiveo tercero de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; las reglas I.2.8.1.6., I.2.8.1.7., I.2.8.1.8., I.2.8.1.9. y resolutiveo décimo cuarto de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; las reglas I.2.8.1.6., I.2.8.1.7., I.2.8.1.8 y resolutiveos tercero, cuarto y quinto de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014; 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, así como el anexo 24 y artículos primero y segundo transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Cabe señalar que el primer precedente surgió con motivo del amparo en revisión 1287/2015 interpuesto en contra de la sentencia dictada por el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región del Distrito Federal, actualmente, Ciudad de México, tramitado con el expediente auxiliar 1097/2014, mismo que previamente fue interpuesto

ante la Jueza Décimo Quinto del Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien lo remitió al Centro Auxiliar.

También se hace la mención que la ejecutoria que se encuentra inmersa electrónicamente en la página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación², es la correspondiente al referido amparo en revisión 1287/2015, siendo importante precisar que tanto la ejecutoria que se va a analizar en el presente trabajo, como las ejecutorias correspondientes a los restantes amparos en revisión, textualmente son similares en cuanto al fondo del asunto, aunque la que se encuentra subida electrónicamente, difiere mínimamente en cuestión de redacción y forma respecto de las otras cuatro.

➤ **Considerandos de la Ejecutoria que se analizan y la forma de estudiarlos.**

En primer término, se analizará la ejecutoria con el fin de identificar los principios y reglas que se abordaron en la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.); es decir, los principios de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, así como las reglas de la contabilidad electrónica, revisión electrónica, buzón tributario y notificación.

Posteriormente, con ayuda de la doctrina existente sobre los principios y las reglas, se hará una breve introducción sobre los principios de derecho y las reglas de la jurisprudencia, para posteriormente, realizar un pronunciamiento sobre la comunicación y su evolución histórica, pasando por la injerencia del internet y la informática aplicada como una herramienta para facilitar dicha comunicación entre personas y Estado, hasta llegar al uso que le ha dado el Servicio de Administración Tributaria, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las contribuyentes.

² <http://www.scjn.gob.mx>

Una vez comprendidos los principios y las reglas de la jurisprudencia, haré el pronunciamiento respectivo sobre los Considerandos de la ejecutoria donde la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abordó los derechos humanos de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, para determinar si la Jurisprudencia 156/2016, se encuentra suficientemente sustentada.

Bajo ese orden de ideas, me pronunciaré sobre los motivos y fundamentos de los Considerandos Tercero y Cuarto de la ejecutoria, donde la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió los agravios hechos valer por el impetrante en contra de la sentencia dictada por el Juez de Distrito, en la parte donde decretó el sobreseimiento en el juicio de amparo (considerandos quinto y octavo de la sentencia recurrida) por considerar extemporánea la impugnación contra diversas disposiciones normativas que sustentan la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, así como la falta de acreditación del interés jurídico.

Es de suma importancia analizar dicho Considerando, en virtud de que la decisión de la Corte, al decretar ilegal el sobreseimiento por extemporaneidad y falta de interés jurídico del juicio de amparo indirecto, permitió que se pronunciara sobre la constitucionalidad de los artículos 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, así como respecto de los numerales 61 y 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, donde se prevé la creación, asignación y utilización obligatoria de la revisión electrónica, la contabilidad electrónica y el buzón tributario.

Asimismo, se analizará la parte respectiva del Considerando Quinto de la ejecutoria, donde la Segunda Sala resolvió el concepto de violación formulado en contra del artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, relativo a la creación del buzón tributario, en el que la accionante hizo valer una violación al derecho de seguridad jurídica.

El análisis propuesto es importante en virtud de que el artículo 17-K del ordenamiento tributario federal, es la norma que establece el objeto para el cual fue creado el buzón tributario, sin dejar de notar que su procedimiento y obligaciones inherentes a su uso, se encuentra regulado en el artículo 53-B.

También, se analizará la primera parte del Considerando Sexto de la ejecutoria, donde la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre los agravios hechos valer en contra de las disposiciones normativas que sustentan la contabilidad electrónica y su obligación de subirla a la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria.

Si bien, en este Considerando no hubo un pronunciamiento en forma específica sobre los derechos humanos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, que son los abordados en la jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.) sino únicamente sobre los principios de legalidad e igualdad; sin embargo, resulta importante el análisis por que la Segunda Sala realizó una interpretación el texto del primer párrafo del artículo 16 Constitucional, desde la perspectiva del principio de legalidad, en cuanto a que no obstante que literalmente el precepto, no prevé la existencia de los medios electrónicos como forma de comunicación entre Estado y ciudadanos, lo cierto es que dada la realidad histórica que vivimos actualmente con los avances tecnológicos; subir la contabilidad electrónica y el uso del buzón tributario no son actos de autoridad que deban observar lo dispuesto en el precepto constitucional.

Asimismo, se hará el respectivo análisis de la parte correspondiente del Considerando Séptimo, donde la Segunda Sala realizó el pronunciamiento jurídico sobre los argumentos hechos valer por el impetrante en contra del artículo 53-B del Código Fiscal de la

Federación, alegando que el buzón tributario es violatorio de los derechos humanos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, porque no se sabe el momento en que la autoridad notificará algún acto o resolución que afecte su interés jurídico, lo que da lugar a una inseguridad jurídica, por no saber el momento en que la resolución pueda surtir efectos para su impugnación.

Finalmente, analizaré los artículos 17-K, 42, fracción XI y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, para poder arribar a mis propias conclusiones en cuanto a saber si los artículos que sustentan la revisión electrónica y el buzón tributario son o no violatorios de los derechos humanos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia.

Se hace notar que tales conclusiones, podrán ser conforme o discordantes con las conclusiones a las que arribó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; no obstante ello, con la presente investigación se buscan únicamente dos objetivos; el primero, cumplir con el requisito de titulación para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal de la Universidad Panamericana y el segundo, pero no por eso menos importante, llegar a una conclusión personal que satisfaga mi apetito de conocimiento por la contabilidad electrónica como una nueva forma de fiscalización tributaria.

PRINCIPIOS Y REGLAS

➤ Principios.

En la Jurisprudencia que se analiza, se advierte que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre los argumentos hechos valer en el amparo en revisión en contra de las normas que sustentan la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, desde la perspectiva de varios principios que se encuentran resguardados en nuestra Constitución Federal, tales como los principios de legalidad, igualdad, reserva de ley, subordinación jerárquica, libertad de trabajo, inviolabilidad al domicilio, seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, como parte de la tutela judicial efectiva.

Sin embargo, en la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.) se aprecia que la Segunda Sala resolvió que el buzón tributario como medio de comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, no es violatorio de los derechos humanos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, considerando que la redacción del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, al establecer que a través de ese medio, la autoridad podrá notificar los actos derivados de la revisión electrónica, incluso aquéllos que por sus efectos, puedan generar un perjuicio al destinatario, no implica una violación al principio de seguridad jurídica, debido a que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio.

Por lo que en ese 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".

En ese sentido, dice la Segunda Sala, 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.

Bajo tales consideraciones, en la presente investigación, haremos el pronunciamiento respectivo, únicamente sobre los principios de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, como las prerrogativas que frente al Ente Público, todos los ciudadanos del país deben tener garantizados.

➤ Reglas

En el caso de las reglas, en la ejecutoria que se analiza, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre las reglas de contabilidad, de revisión electrónica y de buzón tributario.

Reglas que, como quedó apuntado en líneas precedentes, tienen su sustento legal en los artículos 17-K, 28, fracciones I, II, III, IV, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que las citadas reglas son desarrolladas en cuanto a sus aspectos técnicos específicos, en los artículos 11, 33, 34, 61, 62 y artículo tercero transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuya publicación oficial fue el 2 de abril de 2014, a través del citado Diario Oficial, así como en las diversas reglas precisadas en el punto II de la presente investigación correspondiente a las Resoluciones Misceláneas Fiscales para los ejercicios fiscales de dos mil catorce y dos mil quince, así como las contenidas en las Resoluciones de Modificaciones Primera, Segunda, Tercera, Cuarta, Quinta, Sexta y Séptima para la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

En el caso de la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.) la Segunda Sala del más Alto Tribunal del país, analizó las reglas relativas a la revisión electrónica y el buzón tributario, cuyo procedimiento en forma específica se contienen en el texto de los artículos 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación.

Ello, se considera así, pues por un lado, el artículo 17-K, del ordenamiento federal tributario, se contiene la existencia del citado medio de comunicación electrónica, mientras que en el artículo 42, fracción IX, del mismo ordenamiento tributario, se contiene la facultad de realizar las visitas electrónicas, mientras que en el último fundamento, se contiene el procedimiento de dicha revisión hasta la notificación a través del buzón tributario.

TRANSCRIPCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA Y DE LA EJECUTORIA.

Previamente a transcribir la jurisprudencia y la ejecutoria a analizar, se estima importante indicar que ésta fue conformada por reiteración de criterios, cuyo procedimiento se prevé en los artículos 215, 216 y 223, de la Ley de Amparo vigente.

En efecto, la sentencia fue generada por la reiteración de un mismo criterio en 5 sentencias no interrumpidas, resueltas en diferentes sesiones por los Ministros que integran la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Cabe señalar que la primera sentencia donde se aprobó el criterio jurídico, fue dictada en el Amparo en revisión 1287/2015, el 6 de julio de 2016, mientras que las 4 reiteraciones restantes fueron aprobadas el 5 de octubre de 2016, en los Amparos en revisión 826/2016, 827/2016, 828/2016 y 829/2016.

➤ **Obligatoriedad de la jurisprudencia.**

Conforme al artículo 217 de la Ley de Amparo, la Jurisprudencia es obligatoria para los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal hoy Ciudad de México y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, Locales o Federales.

En ese sentido, la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.) fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación, el 28 de octubre de 2016, a las 10:28 horas, siendo aplicable en forma obligatoria a partir del día 31 de octubre de 2016, para efectos de lo previsto en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

JURISPRUDENCIA

“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA. El precepto aludido, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, no viola el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico "en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar", de lo que se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva, a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco viola el derecho de acceso efectivo a la justicia.

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.”

DATOS DE PUBLICACIÓN Y CONSULTA

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

EJECUTORIA

“AMPARO EN REVISIÓN 1287/2015. 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. PONENTE: ALBERTO PÉREZ DAYÁN. SECRETARIOS: GEORGINA LASO DE LA VEGA ROMERO, OSCAR VÁZQUEZ MORENO Y FANUEL MARTÍNEZ LÓPEZ.

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 I.2.2.5.);
 La Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (lo que tácitamente incluye a las reglas I.2.8.6., I.2.8.7., I.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 I.2.8.6. y I.2.8.9.);
 La Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (reglas I.2.8.1.6., I.2.8.1.7., I.2.8.1.8., I.2.8.1.9. y resolutivo décimo cuarto);
 La Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce (reglas I.2.8.1.6. a la I.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 heteroaplicativas, 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 efficientar 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 Modificatorias 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:

Ver cuadro comparativo

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

Ver disposiciones derogadas

"Para los efectos de la regla I.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 I.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 I.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 instaure un nuevo canal de comunicación entre unos y otra aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En todo caso, para verificar esas otras cuestiones, debe atenderse fundamentalmente al texto del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, ubicado en el capítulo II, "De las notificaciones y la garantía del interés fiscal", del título V, "De los procedimientos administrativos", del referido código, el cual establece:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este código.

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

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

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

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

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

"Notificaciones

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

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

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

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

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

"Notificaciones

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

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

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

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

En otro aspecto, la quejosa sostiene que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación viola el referido derecho fundamental, porque al establecer el buzón tributario, el legislador no otorga las mismas oportunidades a los contribuyentes tratándose de sistemas de comunicación electrónica.

En tal sentido, la peticionaria señala que a través de dicho precepto se prevé una forma de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas que incidirán en la esfera patrimonial de los contribuyentes, sin contar con un medio alternativo de notificación para aquellos que no cuenten con servicios de Internet a efecto de que puedan hacerse sabedores de tales actos; mientras que en el caso de los contribuyentes obligados a ingresar contabilidad electrónica en términos del artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación -que también tendrán asignado buzón tributario-, sí tienen esa posibilidad, porque de acuerdo con la regla 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, 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.

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

El análisis que se hace de los conceptos de violación, de la sentencia recurrida, y de los agravios enderezados en tratar de desvirtuar sus consideraciones, permite a esta Segunda Sala determinar lo siguiente:

La parte quejosa sostiene la inconstitucionalidad del "nuevo sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales", por considerar que vulnera los derechos fundamentales de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, debido a que las autoridades fiscales tienen a su disposición la información necesaria que les permite fiscalizarla permanentemente, sin que exista un mandamiento escrito en el que funde y motive la causal legal del procedimiento.

Son infundados los argumentos enderezados en ese sentido.

Lo anterior es así, pues, en principio, cabe señalar que el actual párrafo primero del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -sobre el cual descansan los planteamientos de la parte disconforme-, fue expedido en una época en la que evidentemente no existían los medios de comunicación electrónicos.

Así, la Suprema de Corte de Justicia de la Nación, como máximo intérprete de la Constitución General de la República, debe precisar el sentido y alcance de sus postulados, atendiendo a la realidad histórica, lo que de suyo implica considerar que, en la actualidad, los avances

tecnológicos permiten implementar mecanismos de comunicación entre la autoridad y el gobernado que faciliten tanto el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de obligaciones, como el ejercicio de las facultades conferidas a la autoridad administrativa.

Luego entonces, a partir de esa realidad histórica, se estima que ni la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos, ni la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, constituyen -en sí- un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

En efecto, según se pudo observar en apartados que anteceden, dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal que, (5) dicho sea de paso, constituyen la expresión material de la obligación sustantiva, cuya finalidad consiste en vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta (catalogadas en la doctrina como "de hacer"), diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público. Y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización, los cuales, evidentemente, deben sujetarse a las formalidades previstas para desplegar cada uno de ellos.

Y si bien, no resulta ajeno para quienes resuelven que con la información contable que proporcione el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en las disposiciones que se analizan -al igual que cualquier otra información o dato que se allegue la autoridad o que sea proporcionada por terceros, a través del mismo mecanismo electrónico- la autoridad fiscal tiene a su alcance ciertos elementos que, en un momento dado, pueden generar actos de fiscalización, tal como lo dispone el artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que será hasta entonces cuando la autoridad tenga que cumplir en lo conducente, los requisitos a que alude el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre éstos, precisar el objeto de la comunicación, el tipo de contribución y el motivo de la irregularidad y, en su caso, los contribuyentes tendrán la oportunidad de desvirtuar la información con la que se da sustento a su situación fiscal, incluso, aquélla proporcionada por terceros.

En ese orden de ideas -se insiste-, si la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no constituyen por sí mismas un acto de fiscalización, sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, haciendo uso de la tecnología; consecuentemente, tampoco puede estimarse que -previo- al cumplimiento de dichas obligaciones y, particularmente, la de enviar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sea necesario un mandamiento escrito de autoridad competente en el que funde y motive la causa legal del procedimiento. (6)

Por tales razones, como se anticipó, resultan infundados los argumentos enderezados en ese sentido.

En función de lo antes expuesto, resultan ineficaces todos aquellos planteamientos a través de los cuales la parte quejosa sostiene que las normas impugnadas vulneran sus derechos a la inviolabilidad del domicilio, a la no intromisión de los papeles y el de presunción de inocencia, habida cuenta que dichos argumentos parten de la misma premisa, consistente en que la información contable que envíe el contribuyente a través de los medios electrónicos a la autoridad hacendaria, le permitirá a ésta irrumpir en la esfera jurídica del gobernado en perjuicio de los referidos derechos, lo cual -como se vio- no es así.

Por otra parte, la disconforme sostiene la inconstitucionalidad de las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, por considerar que resultan violatorias de los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, debido a que en dichas fracciones el legislador estableció cláusulas habilitantes para que el Poder Ejecutivo o, en su caso, el jefe del Servicio de Administración Tributaria defina la forma en que se deberán llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes ingresarán mensualmente su información contable; sin que al respecto, haya establecido las bases y parámetros generales que debieran limitar dicha actuación.

Lo cual resulta ineficaz, si se toma en consideración, en primer lugar, que las porciones normativas impugnadas -per se- no pueden estar sujetas ni ser inconstitucionales por transgredir los referidos principios, debido a que constituyen precisamente la fuente de donde emanan las atribuciones de la autoridad administrativa para regular los aspectos técnicos u operativos de la materia específica, a través de la cláusula habilitante.

Antes bien, por su naturaleza jurídica, son los reglamentos y, en la especie, las reglas generales administrativas, las que, en todo caso deben estar sujetas a dichos principios, a fin de respetar justamente la materia sujeta a reserva de ley, así como los límites y alcances acotados por la legislación a desarrollar.

Sirve de apoyo a lo anterior, por las razones que le informan, la jurisprudencia P./J. 79/2009,(7) del Pleno de este Alto Tribunal, de contenido siguiente:

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.-La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita."

Ahora, atendiendo a la causa de pedir contenida en el argumento que se analiza, se infiere que, en realidad, lo que se impugna son las cláusulas habilitantes contenidas en las porciones normativas impugnadas -por violar el derecho de legalidad-, al no establecer las bases y parámetros generales de la materia a desarrollar.

Cabe precisar que tal pretensión también resulta incorrecta, ya que basta con imponerse del contenido de la norma impugnada para advertir que, contrario a lo pretendido por la disconforme, en la especie, las bases y parámetros generales que delimitan la actuación de la autoridad (administrativa o, en su caso, del ejecutivo federal) se encuentran implícitas en las propias porciones normativas que establecen la materia específica que se requiere regular, es decir, lo relativo a los registros o asientos que se llevarán en medios electrónicos y lo atinente al ingreso de la información contable de forma mensual, a través de la página del Servicio de Administración Tributaria; lo cual, significa que la autoridad sí tiene un límite de actuación y éste lo constituye precisamente el marco regulatorio de la materia a desarrollar; de ahí que no se vulnere el derecho de legalidad jurídica.

Se afirma lo anterior, sin que pase inadvertido para quienes resuelven el hecho de que las fracciones impugnadas no establezcan una serie de lineamientos pormenorizados para que la autoridad administrativa (o, en su caso, el ejecutivo federal) esté en posibilidad de regular los aspectos técnicos, operativos o de especialidad relativos a la materia que nos ocupa; sin embargo, además de que no existe disposición constitucional y legal alguna que obligue al legislador a pormenorizar dichos lineamientos, ante tal circunstancia, de cualquier forma, no significa que la autoridad pueda actuar arbitrariamente, ni tampoco constituye un impedimento para el ejercicio de la atribución otorgada por la cláusula habilitante, si toma en consideración, como se dijo, que el ámbito de actuación de la autoridad debe estar constreñido al marco regulatorio de la materia específica; lo cual -se insiste-, debe estar sujeto a los principios constitucionales de primacía de ley, subordinación jerárquica y reserva de ley.

Por tales motivos, es que resultan infundados los argumentos enderezados en ese sentido. Por otra parte, la aquí recurrente aduce que la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2015 es violatoria de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, así como de diversos instrumentos internacionales, al establecer la obligación de llevar dos sistemas contables, uno para efectos fiscales y otro para efectos distintos de los fiscales.

Dice que es así, ya que la precitada regla regula únicamente lo previsto en la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de llevar los registros y asientos contables en medios electrónicos, sin precisar si se refiere a la contabilidad para efectos fiscales que precisa la fracción I del citado numeral, con lo cual, se genera incertidumbre, dado que no se sabe qué tipo de contabilidad es la que debe registrarse en medios electrónicos.

Refiere que los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, 33, 34 y 35 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y 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 el anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, regulan todo un sistema contable para efectos fiscales y para uso exclusivo de las autoridades administrativas, adicional a los sistemas contables que se requieren para fines distintos, como pueden ser: para efectos comerciales (conforme al Código de Comercio y NIF'S), contabilidad para efectos financieros nacionales (conforme a las regulaciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores), contabilidad para efectos financieros internacionales (conforme a las FAS e IRS EUA), entre otros; por consiguiente, señala que es evidente que se impone a los gobernados la obligación de llevar contabilidad para efectos fiscales adicionalmente a la contabilidad que se encuentra obligado a llevar para fines distintos.

Lo anterior, dice, podría generar que las normas generales reclamadas obliguen al gobernado a llevar a cabo una conducta delictiva, ya que, por cumplir con dichas obligaciones, se estará actualizando el tipo penal establecido en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación y la autoridad correspondiente podría iniciar una querrela en contra de los gobernados por la comisión de dicho delito.

Refiere que, al establecer las citadas disposiciones impugnadas la obligación de llevar una doble contabilidad (para efectos fiscales), se ve transgredido su derecho fundamental de libertad de trabajo o libertad de comercio, al limitar su capacidad de libre administración del negocio e imponerles la obligación de organizar sus registros contables.

Finalmente, sostiene que los requisitos establecidos en los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, 33, 34 y 35 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y 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 el anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, resultan excesivos, en función del sistema de contabilidad que normalmente operan los contribuyentes.

Dichos planteamientos resultan ineficaces.

Previo a evidenciar lo anterior, cabe mencionar que es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades; circunstancias que, con ciertos matices, son consideradas para efectos fiscales. No obstante, en materia de contribuciones, prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual, no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son tratados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación de un gravamen.

El fundamento para acudir a la teoría contable como un auxiliar del derecho fiscal, se encuentra en la obligación de llevar contabilidad. Las personas morales con actividades empresariales deben llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, que debe ser veraz, suficiente, razonable y consistente; y, además, incluir las políticas y criterios que se apliquen de conformidad con los principios de contabilidad, tal como lo ha determinado este tribunal en múltiples precedentes.

Así, la obligación de que la empresa lleve su contabilidad para efectos fiscales se encuentra circunscrita, en primer lugar, por las reglas o criterios generales (Código Fiscal de la Federación) y específicos (ley correspondiente al impuesto de que se trate); pero, además, es posible aplicar en todo aquello que no contravenga disposiciones generales, los principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en la materia contable y, de manera relevante, conforme a los lineamientos que la rigen.

Las recurrentes se duelen de que se les impone una forma de organización de su contabilidad, distinta a la que efectuarían para conducir su negocio; sin embargo, como se observa, la obligación de llevar una contabilidad para efectos fiscales no interfiere en forma alguna con el registro de sus operaciones comerciales de la manera en que estimen conveniente, o más aún, con el carácter contablemente debido (conforme a los principios generales de contabilidad).

De hecho, es una constante en las empresas que, por regla general, lleven una contabilidad con base en las Normas de Información Financiera, y una específica para efectos fiscales (o por lo menos, algún método de identificación de partidas contables no fiscales), ya que resulta natural que los ingresos y deducciones puedan ser fiscales y no contables o contables y no fiscales.

Las diferencias antes mencionadas se diluyen en lo que en la práctica se le llama conciliación contable-fiscal. Así, aun cuando se constriñe a los contribuyentes a cumplir con una obligación formal de observancia obligatoria (a través de determinados rubros de un catálogo de cuentas o balanza de comprobación), ello no impide que puedan continuar llevando su contabilidad conforme a principios generales. Por el contrario, dicha situación permite apreciar que la información requerida es aquella que resulta relevante para efectos fiscales. Ahora bien, precisado lo anterior, resulta importante recordar que del contenido del artículo 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende cómo se integra la contabilidad para efectos fiscales; la fracción II señala que los registros o asientos contables mencionados en la referida fracción deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria; de la fracción III se advierte la obligación de llevar en medios electrónicos los registros o asientos que integran la contabilidad de aquellas personas que conforme a las disposiciones fiscales están obligadas a ello y de tener disponible la documentación comprobatoria en el domicilio fiscal del contribuyente; y, finalmente, de la fracción IV, se desprende la obligación de ingresar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Así, el análisis integral del citado precepto permite advertir que los registros y asientos contables que el contribuyente está obligado a llevar en medios electrónicos, conforme a la fracción III de dicho precepto, son aquellos que se refieren a la contabilidad para efectos fiscales; para lo cual, resulta importante precisar que el legislador federal -a través de una cláusula habilitante- encomendó a la autoridad administrativa para que definiera la forma en que se debían llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes ingresarían mensualmente su información contable.

La regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 establece lo siguiente.

"Contabilidad en medios electrónicos

"2.8.1.4. Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y V y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al capítulo III del título IV, y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR, que registren sus operaciones en el módulo de

contabilidad de la herramienta electrónica 'mis cuentas', deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan lo siguiente:

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

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

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

"Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

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

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

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

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

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

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

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

"En cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate, de

conformidad con el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse la clave en el RFC de éste, conforme al anexo 24, apartado D.

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

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

"Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad 'United States Generally Accepted Accounting Principles' (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

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

Lo anteriormente expuesto permite establecer que si bien es cierto que el párrafo primero de la antes transcrita regla de Resolución Miscelánea Fiscal únicamente hace referencia al artículo 28, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no así a la diversa fracción I, ello no significa que se vulnere el derecho de seguridad jurídica de la parte quejosa, pues es evidente que lo previsto en la citada regla se refiere a la obligación de llevar en medios electrónicos los asientos y registros de su contabilidad para efectos fiscales.

Asimismo, no le asiste la razón a la parte quejosa cuando afirma que las normas generales reclamadas inducen al gobernado a llevar a cabo una conducta delictiva, ya que por cumplir con dichas obligaciones se estará actualizando el tipo penal establecido en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación(8) y la autoridad correspondiente podría iniciar una querrela en contra de los gobernados por la comisión de dicho delito.

Lo anterior es así, debido a que basta con imponerse de su contenido para advertir que lo que actualiza el delito en comento, es el llevar dos registros de una misma contabilidad con diferente contenido, no así el llevar un sistema de contabilidad para efectos fiscales y otro para efectos operativos y de administración del contribuyente.

Finalmente, la disconforme pretende evidenciar la violación a la libertad de trabajo y lo excesivo de los requisitos establecidos para cumplir con su obligación de subir la información contable a través de la página de Internet, a partir de lo que anteriormente hacía para efectos de cumplir con sus obligaciones fiscales, sin embargo, ello no es jurídicamente correcto considerando la diferencia del sistema electrónico con el tradicional; de ahí que para demostrar lo excesivo de los requisitos, el disconforme tenía que haber emprendido otro tipo de análisis.

En razón de lo anteriormente expuesto, es que resultan ineficaces los argumentos enderezados en ese sentido.

En otro aspecto, la parte quejosa refiere que los artículos 33, 34 y 35 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y 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 el anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, resultan inconstitucionales, por contrariar los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, supremacía de ley, y al exceder la habilitación legal que le fue conferida, en atención a lo siguiente:

- En principio, debido a que van más allá de los límites establecidos en la norma habilitante que les da origen y medida, pues establecen excepciones al cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 28 del CFF, específicamente, la de ingresar mensualmente información contable, tal es el caso de las personas físicas que utilicen el sistema denominado "mis cuentas".
- Los artículos 33, 34 y 35 del RCFF, en relación con las reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.17. de la EMF 2015, establecen obligaciones que de ninguna manera se encuentran previstas en la ley y

que exceden de la simple obligación de llevar la contabilidad; tal es el caso de las obligaciones de relacionar en las pólizas contables los folios fiscales de los CFDI; señalar la forma de pago; registrar contablemente las operaciones, actos o actividades de los gobernados en un plazo de 5 días posteriores a su realización; identificación detallada del IVA, tanto pagado como pendiente de pago, trasladado y acreditable, así como por sus tasas e, incluso, los actos por los que no debe pagar el impuesto; y la identificación detallada de las inversiones del ISR, incluyendo el monto de deducción anual. Lo cual constituye, a decir de la disconforme, una obligación adicional y gravosa, en relación con la obligación establecida en ley, que no se subsana con lo establecido en las reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.17., sino por el contrario, pone en evidencia la inconstitucionalidad del artículo 33 del RCFF.

- El anexo 24, en relación con las reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.17 de la RMF 2015, establecen la obligación de enviar mensualmente conceptos, tales como la CUCA, CUFIN, operaciones con partes relacionadas, gastos no deducibles y recargos fiscales, siendo que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 9, 76, fracción X, 77 y 78, obligan a los gobernados a determinar e informar anualmente respecto de las operaciones con partes relacionadas y respecto de las cuentas de utilidad fiscal neta y de capital de aportación; además de que no es sino hasta la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que los contribuyentes se encuentran obligados conforme a la ley a determinar sus gastos no deducibles y las deducciones fiscales, como lo son los recargos fiscales.

- El anexo 24 y las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5. y 2.8.1.9. de la RMF 2015, en relación con el artículo 33 del RCFF, requieren información al IVA acreditable, IEPS acreditable e impuestos retenidos con anterioridad a la fecha en que lo solicita la legislación fiscal; que los conceptos que integran la balanza de comprobación establecida en el anexo 24 RMF 2014, tales como el IVA acreditable pagado, el IVA trasladado cobrado, el IEPS acreditable pagado, el IEPS trasladado, las retenciones salarios y asimilados, las retenciones de IVA, las retenciones de arrendamiento de ISR, las retenciones por servicios profesionales ISR, si bien de conformidad con las leyes del ISR (artículos 96, 106 y 116), IVA (5-D) e IEPS (artículo 5) deben ser determinados a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente, sin embargo, de conformidad con dicho anexo, relacionado con el artículo 33 del RCFF deberán ser integrados 5 días después del último día del mes de que se trate. Dice que la regla 2.8.1.17., al establecer que los registros contables se podrán efectuar dentro del mes siguiente a la realización de las operaciones de que se trate, no puede subsanar los vicios de la inconstitucionalidad de distinta fuente normativa.

- El anexo 24 RMF 2015, impone la obligación de determinar contribuciones que aún no han sido causadas y que se encuentran pendientes de causación o acreditamiento, no obstante que la legislación tributaria impone exclusivamente la obligación de determinar y cuantificar IVA efectivamente pagado y cobrado y el IEPS efectivamente pagado y cobrado.

- La regla 2.8.1.4. y el anexo 24 de la RMF 2015 establecen diversos elementos, información y documentos que integran la contabilidad, catálogo de cuentas utilizadas en el periodo, balanza de comprobación e información de las pólizas generales, siendo que, en términos del artículo 28, fracción I, del CFF, el reglamento de dicho cuerpo normativo es el único facultado de manera adicional a la ley para establecer los elementos que integran la contabilidad de los gobernados.

- Las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5. y 2.8.1.9., y el anexo 24 de la RMF 2015, en relación con el artículo 33 del RCFF obligan a determinar mensualmente y en plazos distintos a los señalados en la ley las contribuciones de los gobernados, lo cual se encuentra reservado a la legislación tributaria; de ahí que la obligación de determinar cualquier contribución, incluso, aquellas que se encuentran pendientes de pago o acreditamiento, deberán tener su fuente en ley y no así en una resolución administrativa de carácter general.

- El artículo 33 del RCFF y la regla 2.8.1.5. y anexo 24 de la RMF 2015, van más allá de la ley, al establecer una serie de requisitos que en conjunto prevén todo un sistema contable para efectos fiscales, adicional al sistema contable para efectos distintos a los fiscales.

Tales motivos de inconformidad resultan infundados.

Lo anterior es así, ya que, según se vio, las atribuciones conferidas a la autoridad administrativa, a través de la cláusula habilitante, al permitirle definir la forma en que se deben llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes deben ingresar mensualmente su información

contable, la han habilitado para que en el marco de sus atribuciones y a través de las disposiciones impugnadas desarrolle cada una de esas obligaciones -en materia de contabilidad electrónica-, contenidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

Así, el hecho de que las diversas disposiciones relacionadas con las Leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establezcan diversos mecanismos para calcular el impuesto respectivo, no significa que las disposiciones que regulan el sistema de contabilidad electrónico estén sujetas a lo que establece la ley especial, ya que es el Código Fiscal de la Federación el que establece las bases generales para implementar el sistema de contabilidad electrónico.

En ese sentido, si las disposiciones impugnadas se ajustan a las bases y parámetros generales establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y se limitan a desarrollar lo relativo a la forma en que se deberán llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes ingresarán mensualmente su información contable; consecuentemente, no existe violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y supremacía de ley.

Por otra parte, la quejosa sostiene de inconstitucional, las reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Modificación de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, y el anexo 24, por vulnerar los derechos de legalidad y seguridad jurídica, ya que con la emisión de dichas norma administrativas se busca 1) subsanar la transgresión del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, al principio de subordinación jerárquica, al establecer la obligación de llevar una doble contabilidad, una contabilidad para efectos fiscales y una contabilidad para efectos distintos de los fiscales, así como la obligación de llevar una contabilidad para efectos fiscales adicionalmente a la contabilidad para efectos distintos de los fiscales; 2) subsanar la transgresión del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al principio de subordinación jerárquica, al requerir la inclusión del folio fiscal de los CFDI en las pólizas contables; 3) subsanar la transgresión del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al principio de subordinación jerárquica, al obligar a registrar las operaciones, actos o actividades en un plazo de 5 días; 4) subsanar la transgresión del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al principio de subordinación jerárquica, al solicitar la inclusión de la forma de pago en las pólizas contables; 5) subsanar la transgresión del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al principio de subordinación jerárquica, al requerir la identificación detallada de las inversiones de ISR incluyendo el monto de la deducción anual. Lo cual, a su decir, lejos de subsanar vicios de inconstitucionalidad, provocan inseguridad jurídica, debido a que no pueden subsanar los vicios de inconstitucionalidad de diversa fuente normativa, como lo es la ley o, en su caso, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, puesto que cada fuente normativa tiene sus mecanismos de modificación, derogación o derogación.

Sostiene la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, por vulnerar el derecho de seguridad jurídica, ya que, a su decir, deja al arbitrio de las autoridades administrativas la estructura del catálogo de cuentas, el cual sirve como base para la contabilidad de los contribuyentes, sin un procedimiento legislativo que valide y sin mayor formulismo que la decisión del ejecutivo; lo cual, provoca que el gobernado cuente con un tiempo mínimo para poder estructurar su contabilidad ante la eventualidad de una nueva modificación, y así poder cumplir con sus obligaciones fiscales derivadas de la contabilidad electrónica.

Refiere que el sistema electrónico de registro y cumplimiento de las obligaciones fiscales constituye un sistema complejo que con las modificaciones aumenta su complejidad, ante la necesidad de hacer adecuaciones a la estructura de su contabilidad cuantas veces las Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique el anexo 24, que lleva consigo la carga significativa de tiempos y recursos.

Los motivos de inconformidad resultan infundados.

Para evidenciar lo anterior, en principio, resulta importante remitirnos a los artículos 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, de contenido siguiente.

"Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

"I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

"...

"g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales." "Artículo 14. El presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

"...

"III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquellas que considera de especial relevancia; ..."

Como se advierte, en estas disposiciones se prevé que el presidente del Servicio de Administración Tributaria, ahora jefe del Servicio de Administración Tributaria, tendrá entre otras atribuciones, la de explicar las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera.

Es decir, las normas en comento facultan al jefe del Servicio de Administración Tributaria a emitir reglas generales administrativas en aras de pormenorizar lo previsto en las leyes tributarias y aduaneras para poder hacer eficaz su aplicación.

Por su parte, en lo que aquí interesa, cabe insistir que, en la especie, las atribuciones conferidas a la autoridad administrativa a través de la cláusula habilitante, le han permitido definir la forma en que se deben llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes deben ingresar mensualmente su información contable.

En ese sentido, se estima que la autoridad administrativa ha actuado dentro del marco legal que le es permitido y las normas impugnadas que al efecto ha emitido, además de que se ajustan a las bases establecidas en la cláusula habilitante, facilitar la operatividad de las obligaciones relativas de llevar la contabilidad en medios electrónicos y de enviar la información requerida a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Todo lo cual, lleva a desestimar, por consecuencia, los planteamientos de la quejosa en los que, fundamentalmente, sostiene que las normas impugnadas tienen por objeto subsanar irregularidades del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; que los formatos proporcionados para dar cumplimiento a las obligaciones no derivan de una fuente que le genere obligatoriedad; que se deja al arbitrio de la autoridad la estructura de los catálogos de cuentas, sin un procedimiento legislativo que lo valide; que el sistema electrónico de registro y cumplimiento de las obligaciones fiscales constituye un sistema complejo que con las modificaciones aumentó su complejidad.

Lo anterior, debido a que todo ello ha girado en función de la necesidad de facilitar la operatividad de las obligaciones relativas de llevar la contabilidad en medios electrónicos y de enviar la información requerida a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; lo cual, como se dijo, se encuentra dentro del ámbito de atribuciones de la autoridad administrativa.

En otro aspecto, la parte quejosa sostiene la inconstitucionalidad de los resolutiveos tercero y cuarto de la Séptima Resolución de Modificaciones de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014,(9) por vulnerar el derecho de igualdad jurídica, debido a que establecen un trato igual a personas morales que se encuentran en desigualdad de circunstancias, frente a la obligación de ingresar "en los mismos plazos" la contabilidad a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sin atender a sus características especiales, ni el número de operaciones y la naturaleza de las transacciones que llevan a cabo, sino tan sólo un parámetro relacionado con el nivel de ingresos acumulables de los gobernados.

Lo que significa, a su decir, que dichas normas no establecen una entrada en vigor escalonada para el cumplimiento de las obligaciones atendiendo al tipo de contribuyente, tal como lo dispone el artículo segundo transitorio, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, al no distinguir precisamente entre contribuyentes personas morales

que, por su objeto social, se ven en la necesidad de efectuar un volumen amplio de operaciones y aquellas personas morales que, por su naturaleza, efectúan un mínimo de operaciones.

Lo cual -atendiendo a la causa de pedir- resulta infundado.

A fin de constatar lo anterior, resulta oportuno transcribir el contenido de las disposiciones impugnadas:

"Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.(10)

"Tercero. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

"I. A partir del 1 de enero de 2015, los siguientes:

"a) Instituciones que componen el sistema financiero.

"b) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos.

"II. A partir del 1 de enero de 2016, los siguientes:

"a) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos.

"b) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del título II, capítulo VIII de la Ley del ISR.

"c) Las personas morales a que se refiere el título III de la Ley del ISR.

"d) Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015.

"III. A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC, aquellos contribuyentes que se inscriban a partir del 1 de enero de 2016.

"Cuarto. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracción III y I.2.8.1.8., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

"I. A partir del 1 de enero de 2015, los siguientes:

"a) Instituciones que componen el sistema financiero.

"b) Personas morales cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos.

"II. A partir del 1 de enero de 2016, los siguientes:

"a) Personas morales cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos.

"b) Personas físicas.

"c) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del título II, capítulo VIII de la Ley del ISR.

"d) Las personas morales a que se refiere el título III de la Ley del ISR.

"e) Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015.

"III. A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC, aquellos contribuyentes que se inscriban a partir del 1 de enero de 2016. ..."

Como se ve, de las disposiciones transcritas se desprenden las fechas a partir de las cuales los diferentes tipos de contribuyentes están obligados a llevar su contabilidad en sistemas electrónicos y enviar la información requerida a través de la página del Servicio de Administración Tributaria; para lo cual, es importante destacar que la autoridad administrativa utilizó dos parámetros de distinción para determinar el inicio de la vigencia de las obligaciones, tratándose de personas morales: uno, en atención al régimen fiscal al que pertenecen los contribuyentes, es decir, si es una institución que pertenece al sistema financiero, si se dedica a las actividades agrícola, silvícola, ganadera o pesca, o simplemente, si son de aquellos que sus actividades tienen fines no lucrativos y, el segundo, atendiendo al monto de los ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar en el ejercicio 2013.

Sobre dicho aspecto, cabe recordar que el artículo segundo transitorio, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, dispuso que, por lo que respecta a las obligaciones consignadas en las fracciones III y IV del artículo 28, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas, debiendo

diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según la región del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

Ahora bien, a partir de lo anterior, se estima que las porciones normativas impugnadas no establecen un trato igual para todas las personas morales con respecto a la fecha de inicio de la vigencia de la obligación de llevar su contabilidad en sistemas electrónicos y enviar la información requerida a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, pues basta con imponerse de su contenido para advertir -como, incluso, lo reconoce la propia parte quejosa- que dichas porciones establecen dos parámetros de distinción: uno, en atención a la régimen fiscal al que pertenecen los contribuyentes y, el segundo, atendiendo al monto de los ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar en el ejercicio 2013.

Así, en función de lo anterior, las personas morales que -por sus actividades- pertenecen al sistema financiero y aquellas cuyos ingresos acumulables declarados (o que debieron declararse) al ejercicio de 2013, son iguales o superiores a 4 millones de pesos, la obligación de llevar su contabilidad en sistemas electrónicos y enviar la información requerida a través de la página del Servicio de Administración Tributaria empieza a partir del 1o. de enero de 2015; mientras que aquellas personas morales que no se encuentran ese rubro y las que, cuyos ingresos acumulables declarados (o que debieron declararse) al ejercicio de 2013, son inferiores al referido monto, su obligación nace a partir del 1o. de enero de 2016.

Lo cual guarda congruencia con lo dispuesto en el artículo segundo transitorio, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la entrada en vigor escalonada de las obligaciones previstas en las fracciones III y IV del artículo 28, ya que sobre las referidas bases es que se establece la fecha de inicio de las obligaciones a cargo de las personas morales.

Y si bien no escapa de la atención de quienes resuelven las diversas afirmaciones de la parte quejosa, en el sentido de que la autoridad administrativa, al establecer en las disposiciones impugnadas las fechas de inicio de vigencia de las obligaciones previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, no atendió a las características especiales de los contribuyentes personas morales, como la quejosa, ni al número de operaciones y la naturaleza de las transacciones que llevan a cabo.

Sin embargo, contrario a la pretensión de la disconforme, el analizar un planteamiento en ese sentido implicaría juzgar la constitucionalidad de las disposiciones impugnadas, a partir de una situación particular, lo cual, no es correcto, debido a que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma depende de sus características propias y de circunstancias generales.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 182/2007(11) de esta Segunda Sala, cuyo contenido es el siguiente:

"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES Y NO DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO AL QUE SE LE APLICAN.-Los argumentos planteados por quien estima inconstitucional una ley, en el sentido de que él no tiene las características que tomó en consideración el legislador para establecer que una conducta debía ser sancionada, no pueden conducir a considerar a la ley como inconstitucional, en virtud de que tal determinación depende de las características propias de la norma y de circunstancias generales, en razón de todos sus destinatarios, y no así de la situación particular de un solo sujeto, ni de que pueda tener o no determinados atributos."

En mérito de lo anterior, es que resulta inoperante el argumento de la disconforme en el que tilda de inconstitucional la regla 2.8.1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, por considerar que viola el derecho de igualdad jurídica, al establecer los mismos plazos para que las personas morales ingresen a través del buzón tributario la información relativa a la balanza de comprobación, sin considerar a aquellas personas que, como la quejosa, realizan volúmenes muy altos de transacciones. Lo anterior es así, debido a que el planteamiento de constitucionalidad lo hace depender de una situación particular.

La parte quejosa aduce que los artículos 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. y 2.8.1.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, así como los artículos 33, 34 y 34 del reglamento de dicho código, vulneran su derecho fundamental a la protección de datos personales tutelado por los artículos 6o. y 16

de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los numerales 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 11, apartado 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en la medida en que las disposiciones reclamadas le obligan a ingresar de forma mensual información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sin que para ello exista algún ordenamiento legal o administrativo -diferente a las disposiciones que establezcan deberes de los servidores públicos de probidad y conducta- que pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el fisco federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, perdida o que los funcionarios podrán tener acceso a la mismas o harán mal uso de ellas.

Lo cual resulta inoperante.

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

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

Tal principio impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio a la parte quejosa, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, esto es, a legislar, porque sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley o disposición que, por definición, constituye una regla de carácter general, abstracta e impersonal, la que vincularía no sólo al afectado y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades, cuya actuación tuviera relación con la norma o disposición creada, apartándose del citado principio de relatividad, razón por la que los argumentos sujetos a estudio deben declararse inoperantes.

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

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

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

En tal contexto, resulta que el planteamiento de que una norma jurídica es inconstitucional, porque en opinión del gobernado es omisa en prever un determinado procedimiento que

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

No pasa inadvertido para esta Segunda Sala lo dispuesto por el artículo 103, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que los tribunales de la Federación conocerán de toda controversia que se suscite por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos.(12)

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

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

"LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUEL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL.-Respecto de la omisión del legislador ordinario de dar cumplimiento al mandato constitucional de expedir determinada ley o de reformar la existente en armonía con las disposiciones fundamentales, es improcedente el juicio de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con lo establecido en los artículos 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 76 de la citada legislación ordinaria, en virtud de que, según el principio de relatividad que rige en el juicio de amparo, la sentencia que en éste se dicte será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare, lo que impide que una hipotética concesión de la protección federal reporte algún beneficio al quejoso, dado que no puede obligarse a la autoridad legislativa a reparar esa omisión, es decir, a legislar, pues esto sería tanto como pretender dar efectos generales a la ejecutoria, ya que la reparación constitucional implicaría la creación de una ley que es una regla de carácter general, abstracta y permanente, la que vincularía no sólo al peticionario de garantías y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo que es inconcuso resultaría apartado del principio de relatividad enunciado."(13)

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

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

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

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

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

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

"Artículo 16. ...

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

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

"...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lo cual resulta infundado.

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

Ahora bien, en una aproximación al tema que nos ocupa, es importante señalar que este Alto Tribunal ha sostenido que la idea de la privacidad puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia y al correspondiente derecho de que los demás no las invadan sin su consentimiento.(14)

Por su parte, también se ha dicho que el derecho a la vida privada, al igual que otros derechos fundamentales, no es absoluto, sino que puede restringirse en la medida en que las injerencias en éste no sean abusivas o arbitrarias; y que lo que busca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las convenciones internacionales es impedir que terceros difundan información de la vida privada ajena, sin consentimiento del titular.(15)

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

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

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

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

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

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

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

"Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

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

"Las entidades financieras previstas en el artículo 15-C del CFF, así como la sociedad controladora y las entidades que sean consideradas integrantes de un grupo financiero en los términos del artículo 12 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y las sociedades a que se refiere el artículo 88 de la Ley de Instituciones de Crédito, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general en materia de contabilidad emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro

para el Retiro, o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, utilizarán el valor único para uso exclusivo de las entidades financieras antes referidas del código agrupador contenido en el apartado B del anexo 24 y el catálogo de cuentas que estén obligadas a utilizar de conformidad con las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

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

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

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

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

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

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

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

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

"Para los efectos de esta regla se entenderá que, la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad 'United States Generally Accepted Accounting Principles' (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

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

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

"I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla 2.8.1.4., fracción I, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación en los plazos establecidos en la fracción II de esta regla. En caso de que se modifique el catálogo de

cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó la modificación.

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

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

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

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

Ver cuadro anexo

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

"e) Tratándose de personas morales el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se enviará a más tardar el día 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda; en el caso de las personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda.

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

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

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

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

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

"2.8.1.9. Para los efectos del artículo 30-A del CFF, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al capítulo III del título IV y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica 'mis cuentas', cuando les sea requerida la información contable sobre sus pólizas dentro del ejercicio de facultades de comprobación a que se refieren los artículos 22, noveno párrafo y 42, fracciones II, III, IV o IX del CFF, o cuando esta se solicite como requisito en la presentación de solicitudes de devolución o compensación, a que se refieren los artículos 22 o 23 del CFF respectivamente, o se requiera en términos del artículo 22, sexto párrafo, del CFF, el contribuyente estará obligado a

entregar a la autoridad fiscal el archivo electrónico conforme a lo establecido en la regla 2.8.1.4., fracción III, así como el acuse o acuses de recepción correspondientes a la entrega de la información establecida en las fracciones I y II de la misma regla, según corresponda, referentes al mismo periodo.

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

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

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

Así es, dada las particularidades del sistema de contabilidad electrónico, las obligaciones que derivan del artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación y su finalidad (consistente, en comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público), se estima que ese derecho -como se dijo- está sujeto a que la información sea útil para las autoridades fiscales, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. De no considerarlo así, se llegaría al absurdo de pensar que la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones estaría supeditado a la voluntad del contribuyente, lo cual no es jurídicamente válido, por mandato del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 11/2012 (9a.), (16) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Segunda Sala comparte, cuyo contenido es el siguiente:

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

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

La parte disconforme sostiene la inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5. y 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, por considerar que vulneran el derecho de seguridad jurídica, debido a que mientras que las disposiciones reclamadas imponen la obligación de los contribuyentes de llevar su contabilidad de forma electrónica, el Código de Comercio, en su artículo 33, les permite a los comerciantes llevar su contabilidad mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro, y procesamiento que mejor les acomode de acuerdo a las características de su negocio; lo cual, además vulnera su libertad de trabajo por las cargas que le impone.

Lo cual resulta infundado.

A fin de poder abordar la cuestión planteada, es importante mencionar que si bien es cierto esta Suprema Corte ha establecido que, por regla general cuando dos leyes resultan contradictorias, el conflicto debe estimarse como atinente a la "debida aplicación de la ley" y, por ende, clasificarse como una cuestión de legalidad que sólo podría implicar una violación indirecta a la Constitución; sin embargo, también ha dicho que puede tornarse constitucional, por excepción, cuando existe de por medio la protección de un principio sustantivo cuyo análisis trasciende los rasgos formales de las normas secundarias (un derecho humano), pues lo relevante es lograr la coherencia protectora de ciertos principios para lo cual es necesario verificar la solución normativa generada por el conflicto entre normas secundarias.

Así, la contradicción de dos normas jurídicas ubicadas en el ámbito legal, pueden trascender a una cuestión de constitucionalidad, cuando se demuestra el impacto negativo en el ámbito protector de un derecho sustantivo, como puede ser la seguridad jurídica, o también en el debido proceso.

Ello es así, ya que sólo es cuando exista una trascendencia real en la seguridad jurídica provocada por la situación objetiva de que las normas infraconstitucionales son contradictorias, al grado de dejar en estado de indefensión a los ciudadanos, cuando se justifica el análisis del punto por esta Suprema Corte, ya que la falta de guía efectiva en las leyes abre la posibilidad de la arbitrariedad de la autoridad, lo cual implica una violación directa al principio constitucional de seguridad jurídica y este tipo de situaciones creadas por antinomias de normas secundarias son las susceptibles de analizarse en un recurso de revisión.

Así, la seguridad jurídica, como derecho humano protegido constitucionalmente, debe entenderse principalmente como proscripción de la arbitrariedad del Estado, por un lado, y, por el otro, como tutela de la regulación de las relaciones sociales mediante pautas preestablecidas y previsibles, que permitan a las personas anticipar, con un grado suficiente, las posibles consecuencias de sus actos -entre otros posibles entendimientos-, pero no puede entenderse la seguridad jurídica como equivalente a la prerrogativa de los justiciables para cuestionar las interpretaciones realizadas (por los Tribunales terminales en el ámbito de la legalidad), cuando estimen que una opción interpretativa es preferible a la otra, sin que exista el peligro objetivo al Estado formal de derecho que protege la seguridad jurídica.

Es por ello que a través de la jurisprudencia, esta Suprema Corte ha determinado que no basta limitarse a alegar la posible tensión entre dos normas secundarias para tornar una cuestión de legalidad en constitucional, pues es necesario que exista un planteamiento argumentativo centrado en la trascendencia al ámbito protector de un derecho sustantivo.

Precisado lo anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que, en la especie, contrario a lo sostenido por la parte disconforme, no se advierte una situación de contradicción lógica de las invocadas normas secundarias que genere un perjuicio sobre un derecho constitucional de la disconforme, tampoco que la supuesta tensión que existe entre el artículo 33 del Código de Comercio y las normas impugnadas, ocasione una situación jurídica que abra la puerta a la arbitrariedad de la autoridad o que deje en estado de indefensión a los gobernados; antes bien, del análisis de las disposiciones -en supuesta colisión- se desprende que el Código de Comercio tan sólo establece lineamientos mínimos que debe satisfacer el sistema contable por el que opte el comerciante, mas nunca una metodología pormenorizada que determine en forma casuística cómo deberá realizar los controles contables de su comercio; en cambio las fracciones del artículo impugnado se refieren a las obligaciones del contribuyente de llevar contabilidad "para efectos fiscales" en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable

a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en tanto que las reglas regulan lo relativo a la operatividad del sistema; lo que significa que dichas disposiciones lejos de contraponerse generan certeza de los actos que se realizan.(17)

Y si bien no pasa inadvertido para quienes resuelven que el artículo 33 del Código de Comercio le permite al comerciante llevar y mantener un sistema contable como mejor le acomode y con los recursos que estime convenientes; sin embargo, ello no significa que para efectos fiscales pueda hacer lo mismo, sino por el contrario, tiene que atender a las disposiciones que aquí se impugnan.

Por tales motivos, resultan infundados los planteamientos enderezados en ese sentido.

La misma suerte corren aquellos argumentos en los que la quejosa afirma que también se vulnera el derecho de libertad de trabajo, habida cuenta que dichos planteamientos -al igual que los que se acaban de analizar- parte de la idea de que los preceptos a los que se hizo alusión colisionan generando inseguridad jurídica a los contribuyentes; lo cual, como se pudo observar, no es correcto.

No obstante lo anterior, cabe señalar que de cualquier forma el Pleno de este Alto Tribunal, en la tesis P. XLII/2009,(18) ya estableció que la imposición de cargas fiscales no impiden ni limitan a los ciudadanos dedicarse a cualquier profesión, industria, comercio o trabajo que mejor le acomode, siendo lícitos, ya que tan sólo constituyen la consecuencia jurídica de orden público que el Estado considera idóneas como manifestación de riqueza susceptible de participar en el sostenimiento de las cargas públicas.

El referido criterio es del tenor siguiente:

"LIBERTAD DE TRABAJO. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR SÍ MISMAS NO SE TRADUCEN EN UNA AFECTACIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.-Si se tiene en cuenta que con la imposición de cargas fiscales no se impide ni se limita a los ciudadanos dedicarse a cualquier profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoden, siendo lícitos, dado que la garantía de trabajo contenida en el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos protege a las personas por las actividades que constituyen su profesión, industria o comercio, y no por algún acto jurídico en específico, resulta indudable que los porcentajes con los que se gravan las transacciones comerciales no impiden la realización de la profesión, empresa u oficio del particular, ni impiden la celebración de determinado acto jurídico con una persona en específico, sino que constituyen la consecuencia jurídica de orden público que el Estado considera idónea como manifestación de riqueza susceptible de participar en el sostenimiento de las cargas públicas. Acoger el argumento contrario significaría admitir que todos los impuestos coartan la libertad de trabajo, porque su pago representaría un impedimento u obstáculo para que el sujeto pasivo se dedique a actividades lícitas, desconociendo que, en realidad, la obligación de contribuir para sufragar los gastos públicos nace del artículo 31, fracción IV, constitucional."

Por su parte, la quejosa sostiene la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas 2.8.1.5. y 2.8.1.9., de la Resolución de Miscelánea Fiscal para dos mil quince, por considerar que vulnera el derecho de seguridad jurídica, debido a que la obligación de ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria -en la forma y términos establecidos-, constituye una medida desproporcional para el fin perseguido por el legislador, puesto que genera una mayor carga a los contribuyentes de la que ya tenían anteriormente. Lo cual resulta infundado.

Así es, previo a abordar el estudio que nos ocupa, resulta oportuno precisar que este Alto Tribunal -a través de la doctrina jurisprudencial- ha establecido que en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez Constitucional son menores y por ende, la intensidad de su control se ve limitada; lo cual implica que el cumplimiento de los criterios que integran

el principio de proporcionalidad, requieren de un mínimo y no de un máximo de justificación.(19)

A partir de lo anterior, se estima que la obligación de ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria -en la forma y términos previstos en las disposiciones administrativas-, sí constituye una medida que guarda una justa proporción con el fin perseguido por el legislador.

Ello es así, si se toma en consideración que de los trabajos legislativos que antecedieron a las reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de nueve de diciembre de dos mil trece, mismos que quedaron transcritos en párrafos que anteceden, se advierte que dicha obligación,(20) bajo el contexto del aprovechamiento de los avances de la tecnología, tuvo como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; aspectos que, dicho sea de paso, se encuentran dentro del ámbito del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo que significa que la obligación impuesta por el legislador (en la forma y términos previstos en las disposiciones administrativas), tiene una finalidad constitucionalmente válida, como lo es: el comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público.

Por su parte, se estima que la obligación de ingresar la información en los términos que establecen las disposiciones generales, constituye el medio adecuado dirigido a cumplir con la finalidad perseguida por el legislador, ya que en primer lugar, dicha obligación tiende a evitar las cargas que anteriormente generaban los "formulismos" para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; además de que en la medida en que el contribuyente va incorporando su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, permite a la autoridad no solamente tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización.

Ahora bien, el hecho de que las disposiciones administrativas impugnadas, a decir de la quejosa, no hayan simplificado o facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, porque subsisten las mismas obligaciones e incluso, mayores, por los requisitos que se exigen, como por ejemplo, la obligación de proporcionar mayor información o presentarla en un menor tiempo del que se tenía.

Ello no significa que la medida impuesta por el legislador no sea la idónea para lograr el fin buscado, debido a que -por principio- cabe señalar que la idea del creador de la norma no fue eliminar o reducir requisitos para el cumplimiento de obligaciones, sino como se dijo, bajo el contexto del aprovechamiento de los avances de la tecnología, la finalidad consistió en integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; lo cual se materializa con el hecho de evitarle al contribuyente todas las cargas que anteriormente generaban los "formulismos" para el cumplimiento de las obligaciones.

Máxime, si se toma en consideración que la implementación de un nuevo sistema trae consigo la reestructuración operativa que se requiere para atender las necesidades actuales y lograr los objetivos propuestos.

Finalmente, contrario a lo que sostiene la parte disconforme, no se desprende un daño innecesario o desproporcional al contribuyente, por el simple hecho de que tenga que llevar su contabilidad a través de medios electrónicos y de ingresarla a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, en los términos previstos en las disposiciones impugnadas, pues si el gobernado cumple con las nuevas obligaciones fiscales impuestas por el legislador, aprovechando los beneficios de los avances tecnológicos, se simplifican y se mejoran los procedimientos administrativos, a través de los cuales anteriormente cumplía con sus obligaciones y ejercía sus derechos; lo que se traduce en un ahorro de tiempo y trámites bajo el contexto del sistema tradicional.

Por su parte, resulta ineficaz el planteamiento de la parte quejosa en el que sostiene la inconstitucionalidad de las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5. y 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, en relación con el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, por considerar que vulneran el derecho de propiedad, en su modalidad de patrimonio económico, al obligar a los contribuyentes a adecuar sus sistemas electrónicos y

contables en detrimento o menoscabo de su patrimonio (a través de la adquisición de equipos, la implementación de sistemas electrónicos e incluso, contratando personal capacitado), para que la autoridad pueda analizar e inclusive fiscalizar a los contribuyentes, cuando son gastos que debe asumir el Estado.

Lo anterior es así, ya que dichos planteamientos parten de una premisa errónea, puesto que no existe disposición constitucional alguna de la que se desprenda como derecho de los contribuyentes, el no ser obligados a realizar gastos con motivo del cumplimiento de sus obligaciones formales, o bien, que sea obligación del Estado proporcionar todos los elementos necesarios para ello, como lo pretende demostrar la quejosa.

Sirve de apoyo a la consideración que antecede, por las razones que la informan, la tesis P. XIV/95 que a la letra se lee:

"MÁQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 29 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL NUMERAL 5o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.-El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación no transgrede el numeral 5o. de la Carta Magna, porque en ninguno de sus párrafos, se regula el derecho de los particulares de no ser obligados a adquirir y utilizar instrumentos técnicos para registros contables. Tampoco se establece como garantía individual en materia fiscal, el que el legislador, mediante normas de derecho tributario, no pueda duplicar o triplicar la documentación con la que deban cumplir sus deberes los contribuyentes. Por otra parte, si bien en el párrafo primero, tercera parte del numeral constitucional de que se trata, se regula la garantía de no ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial, la circunstancia de que la adquisición de la máquina registradora de comprobación fiscal implique un gasto para los particulares, cuando la obtengan de los fabricantes autorizados o que por la asignación que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tengan que enterar cantidades por pago de derechos, no significa que el legislador autorice a privar del producto de su trabajo, ni a los fabricantes, con quienes los particulares celebran un contrato de compraventa, ni a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues en ambos casos, es el particular el que opta o por la adquisición o por la asignación; consiguientemente, no se le priva del producto de su trabajo cuando el mismo decide el medio por el cual se allegará el multicitado instrumento. Además, la norma fundamental de referencia no exime a los sujetos pasivos de los tributos de realizar los gastos indispensables para que cumplan con sus obligaciones tributarias, sino sólo protege el producto de su trabajo, del cual no podrá privárseles con ningún pretexto, sino sólo por resolución judicial, pero no salvaguarda contra las obligaciones pecuniarias que de su naturaleza de contribuyentes se deriven, pues si ello fuera así, cualquier desembolso que debieren hacer tendiente al registro de su contabilidad, sería contrario al numeral de que se trata, lo que indudablemente no fue la idea del Constituyente al redactar la norma fundamental que nos ocupa."(21)

Además, como se ha venido diciendo, si la incorporación de las nuevas obligaciones en materia de contabilidad electrónica, tiene como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; luego entonces, como se dijo anteriormente, ello no solamente traerá un beneficio operativo a la parte quejosa, sino además económico, al simplificar los trámites para el cumplimiento de obligaciones e incluso, prescindir del personal que se utilizaba para ello.

Al no prosperar los argumentos esgrimidos por la parte quejosa para demostrar la irregularidad constitucional de los artículos 28 del Código Fiscal federal; 33, 34 y 36 de su reglamento y las respectivas reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, deben declararse sin materia los argumentos propuestos por las autoridades recurrentes en la adhesiva sobre el particular.

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,(22) 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 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>,(23) 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 ser asistidas por intérpretes y defensores que conozcan de su lengua y cultura.(24)

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",⁽²⁵⁾ 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.

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,⁽²⁶⁾ 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 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 que el tercero aportó dicha información o documentación; el contribuyente contará con un plazo de cuatro días contado a partir de en que surta efectos la notificación para que manifieste lo que a su derecho convenga."

"Artículo 62. Para los efectos del artículo 53-B, primer párrafo, fracción III, segundo párrafo, del código, el desahogo de pruebas periciales que se hayan ofrecido dentro del plazo de quince días a que se refiere la fracción II de dicho artículo, se deberá realizar dentro de los veinte días siguientes a su ofrecimiento."

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

Legalidad y seguridad jurídica.

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

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

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

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

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

- La intromisión permanente de la autoridad en la información contable de los contribuyentes implica una transgresión al derecho de inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional. Es así, ya que los avances tecnológicos permiten extender el concepto de domicilio a los archivos electrónicos que contienen "información confidencial y valiosa de la vida privada" de los gobernados como lo es su contabilidad. Al efecto, cita la tesis 1a. CXVI/2012 (10a.) sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se lee bajo el rubro: "DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL."

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

Los anteriores motivos de agravio, son infundados.

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

Asimismo, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en el ámbito tributario, el acto de fiscalización es aquel a través del cual, la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación para determinar si los

contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas, lo que, por regla general, implica un análisis previo de la información y documentación que tiene en su poder, habida cuenta que los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, le permiten verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante el cruce de la información que los propios contribuyentes ingresan a esos sistemas, como lo es, por ejemplo, la relativa a las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales.

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

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

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

En la inteligencia de que en los artículos 41-A, 41-B y 42-A del Código Fiscal de la Federación, expresamente se prevé que no se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando lleven a cabo investigaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, ni cuando soliciten a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos informes, datos o documentos adicionales que estimen necesarios para "aclarar" la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación o para planear y programar actos de fiscalización.(27)

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.(28)

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

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

De acuerdo con el documento intitulado "La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo" elaborado por el Foro de Administración Tributaria (FAT), creado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE),(29) el concepto surge a virtud de un estudio previo sobre el papel de los intermediarios fiscales, en el que se alentó a las administraciones tributarias a establecer "relaciones de mayor cooperación con los grandes contribuyentes, basadas en la confianza y la cooperación".

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

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

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

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

Por último, importa destacar que en el documento que se analiza, se menciona que aun cuando la relación cooperativa inició con la finalidad de establecer relaciones de confianza con los grandes contribuyentes -debido a la complejidad de sus operaciones comerciales-, válidamente puede aplicarse a otras categorías de contribuyentes.

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

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

Asimismo, gran parte de la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, solidarios responsables y terceros relacionados con ellos -tal es el caso de las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales, entre otros-, se debe enviar a través de medios electrónicos para ingresarse en mecanismos electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos -como lo es el registro federal de contribuyentes así como los sistemas de contabilidad electrónica y de expedición de comprobantes fiscales-; lo que además de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, permite que la autoridad verifique su acatamiento con oportunidad y, en

caso de advertir alguna irregularidad, centre sus facultades de comprobación en rubros o conceptos específicos, cuando el contribuyente no opte por corregir su situación fiscal, con lo cual se agiliza 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. (30)

De lo expuesto se colige que, tratándose de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder, habida cuenta que, ello se realiza mediante el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos que permiten, mediante el cruce de información, identificar los hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento de esas obligaciones y, en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas a efecto de que el contribuyente esté en posibilidad de corregir su situación fiscal.

Luego, si los actos de molestia -objeto de tutela por el derecho de seguridad jurídica que se consagra en el primer párrafo del artículo 16 constitucional-, son aquellos que restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, es claro que la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación que tiene en su poder no debe estimarse como un acto de molestia, dado que la actividad que despliega para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí, no restringe ni provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes, antes bien, permite revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de sus facultades de comprobación, particularmente, la suspensión del plazo de caducidad de esas facultades, el cual, cabe apuntar, inicia una vez remitida la información contable, a través de medios electrónicos.

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

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

Es corolario de lo antes expuesto, que la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no es violatoria del derecho de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación están en aptitud de solicitar un acuerdo conclusivo, lo que es acorde con el nuevo modelo de relación cooperativa que tiene como propósito fundamental, orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales y resolver diferendos derivados de la interpretación de la ley, sin necesidad de recurrir a los tribunales, a fin de lograr una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda pública.

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

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

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

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

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

- Cuando del análisis de la información y documentación que obra en su poder, la autoridad advierte hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales del sujeto revisado, se le hará de su conocimiento a través de una resolución provisional en la que se hará constar la preliquidación de las contribuciones omitidas, en su caso, y se le requerirá para que dentro de los quince días siguientes al en que se le notifique la precitada resolución:

- Manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas que estime conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas o acredite el pago respectivo; o

- De aceptar la preliquidación, regularice su situación fiscal mediante el pago de las contribuciones omitidas y accesorios, caso en el cual, pagará una multa equivalente al 20% de esas contribuciones.

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

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

- Requerir por segunda ocasión al contribuyente dentro de los diez días siguientes al en que recibió las pruebas, quien deberá desahogar el requerimiento dentro un plazo igual; o

- Solicitar información y documentos a un tercero, lo que deberá hacer del conocimiento del contribuyente revisado dentro de los diez días siguientes al en que se formuló la solicitud.

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

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

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

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

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

"I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

"II. Señalar la autoridad que lo emite.

"III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

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

"Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el capítulo segundo, del título I, denominado 'De los medios electrónicos' de este ordenamiento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En tal sentido, es dable colegir que las normas impugnadas no violan el derecho fundamental de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, pues como ya quedó apuntado, tratándose de la revisión electrónica, el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria inician con la notificación de la resolución provisional, en la que se deberán precisar los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información que tiene en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas; y culminan con la notificación de la resolución definitiva, lo que deberá realizarse dentro de los cuarenta días siguientes al en que se reciban las pruebas del contribuyente o

se desahogue la pericial, o bien, a partir de que se reciba la información solicitada a terceros, lo que deberá realizarse en los plazos previstos para tales efectos. En la inteligencia de que la resolución provisional deberá constar en documento escrito -impreso o digital- y deberá precisar la fecha y lugar de emisión, así como la autoridad que lo emite y la persona a la que se dirige.

Por las razones antes expresadas, deben desestimarse los argumentos enderezados a demostrar que los preceptos legales impugnados violan el derecho a la inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, sin que pueda estimarse que, atendiendo a los avances tecnológicos, el concepto de domicilio debe extenderse a los "archivos electrónicos" en los que se contiene la contabilidad de los contribuyentes, de modo tal que para poder revisarla, la autoridad deba sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos.

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

"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 entenderse 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."(31)

Como se puede advertir, el criterio aislado antes transcrito precisa que el concepto de domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, comprende cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada individual o familiar de las personas, aun cuando sea

ocupado temporalmente, haciéndolo extensivo únicamente a los automóviles que sean aptos "para servir de auténtica vivienda".

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

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

Lo así considerado por la quejosa, parte de dos premisas incorrectas. La primera consiste en estimar que la información contable que se ingresa al sistema de contabilidad electrónica, comprende todos los conceptos que integran su contabilidad, lo cual es inexacto, ya que de acuerdo con lo previsto en la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad para efectos fiscales se integra por los libros, papeles de trabajo, estados de cuenta, sistemas y registros contables, equipos y medios electrónicos, control de inventarios, métodos de evaluación y, en general, toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en tanto que la información contable que se debe ingresar mensualmente en el referido sistema de contabilidad electrónica "es aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien el marco que esté obligado a aplicar por alguna disposición legal o normativa", específicamente por cuanto se refiere a sus catálogos de cuenta, al balance del periodo y a sus pólizas, según se desprende de la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal de dos mil quince.

La segunda premisa en que se sustenta la quejosa, estriba en que el nuevo sistema de contabilidad electrónica constituye un mecanismo de fiscalización, entendido como aquel a través del cual la autoridad verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que también es inexacto, pues como ya quedó apuntado, se trata de un sistema de almacenamiento y procesamiento de datos que permite estandarizar la información contable de los contribuyente, para que, junto con el resto de la información y documentación que obra en otros sistemas electrónicos análogos, se integre una base datos que permita agilizar y 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 domiciliar 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."(32)

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

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

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

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

En ese contexto, la recurrente sostiene que la facultad conferida a la autoridad para determinar la preliquidación de las contribuciones omitidas sin haber dado oportunidad al contribuyente de desvirtuar los hechos u omisiones que le dan sustento, se traduce en violación al principio de presunción de inocencia, conforme al cual, la autoridad fiscal está obligada a probar que los actos de los contribuyentes no se apegan a las disposiciones fiscales aplicables.

Los anteriores motivos de agravio, son parcialmente fundados.

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

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

"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."(33)

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 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 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."(34)

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

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

Sin que obste lo que aduce la recurrente en el sentido de que las normas impugnadas violan el derecho de audiencia en razón de que el plazo de quince días, previsto para ofrecer pruebas en el procedimiento de revisión electrónica no es razonable, habida cuenta que de acuerdo al reciente criterio de esta Segunda Sala sobre el alcance del principio de litis abierta, los contribuyentes no pueden ofrecer pruebas en el juicio contencioso administrativo

federal para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación de las contribuciones omitidas.

En efecto, conforme a lo previsto en los artículos 28, fracción III y 30 del Código Fiscal federal, los contribuyentes deben conservar, a disposición de la autoridad hacendaria, toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones respectivas.

Entonces, si por disposición expresa de la ley, los contribuyentes tienen el deber de conservar toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tenerla a disposición de la autoridad, es evidente que sí están en posibilidad de ofrecer las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la resolución provisional, dentro de los quince días siguientes al 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."(35)

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 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."(36)

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

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

En principio, debe recordarse que en nuestro sistema tributario rige el principio de autodeterminación, lo que significa que, salvo disposición expresa en contrario, corresponde a los contribuyentes determinar el monto de las contribuciones a su cargo, razón por la cual, se les debe otorgar la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus

obligaciones fiscales. De ahí que la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación sí y sólo sí, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o habiéndolo ejercido, no logra desvirtuar las irregularidades advertidas.

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

En tal orden de ideas, debe estimarse que la preliquidación de las contribuciones omitidas, se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos al verificar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con los pagos definitivos de una contribución, señalando la cantidad que, en su caso, deberá cubrir para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal.

De lo que se sigue, que la preliquidación que se contiene en la resolución provisional, en tanto se refiere a declaraciones definitivas, constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, no así un requerimiento de pago, dado que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización, la autoridad fiscal dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas. Resulta ilustrativa al caso, la jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.) de esta Segunda Sala que a la letra se lee:

"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 lamencionada 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."(37)

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

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

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

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

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. El principio de presunción de inocencia contenido en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -originalmente previsto para la materia penal-, puede cobrar aplicación en la materia administrativa con matices y modulaciones en relación con el procedimiento administrativo sancionador, el cual puede entenderse como el conjunto de formalidades seguidas en forma de juicio ante autoridad competente con el objeto de conocer irregularidades, ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, será imponer alguna sanción. En este contexto, la hipótesis prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no está inmerso en el derecho administrativo sancionador y, por ende, no se rige por aquel postulado, en virtud de que si bien es cierto que regula la práctica de visitas domiciliarias para constatar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la relativa a expedir comprobantes fiscales por las enajenaciones que realizan, la cual puede derivar en la determinación de una multa, también lo es que a través del ejercicio de esta atribución no se busca perseguir una conducta administrativamente ilícita, sino que se concreta al despliegue de la facultad tributaria del Estado para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales."(38)

Lo expuesto con antelación, conlleva a conceder el amparo y protección de la Justicia Federal contra el artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, para el efecto de que, en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa durante la vigencia del referido

numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba, dentro de los plazos previstos para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

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

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

Seguridad jurídica y acceso a la justicia.

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

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

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

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

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

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

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

las personas, debe constar en documento escrito, es decir, no puede verificarse de manera verbal.

Ahora, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38 prevé que los actos administrativos que se deban notificar, deben "constar por escrito en documento impreso o digital" y en su artículo 134 establece que las notificaciones se harán "personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos" y que en el caso de las "notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autentica para abrir el documento a notificar", en la inteligencia de que previo a la notificación le será enviado un aviso "mediante el mecanismo elegido" para tal efecto.

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

Derecho de igualdad.

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

Lo así considerado por la quejosa, es infundado.

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

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

- 1) Que exista un término de comparación apropiado, el cual permita ponderar a los sujetos o grupos de individuos desde un punto de vista determinado. A partir de ello, determinar si se presenta una diferencia de trato, entre quienes se ubiquen en una situación comparable; en caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no existirá violación al derecho de igualdad;
- 2) De existir esa situación análoga y la diferencia de trato, que esta última obedezca a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida;
- 3) Que la distinción sea un instrumento adecuado para alcanzar la finalidad u objetivo; y
- 4) Por último, que la medida sea proporcional, es decir, que guarde una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, de manera que el trato desigual resulte tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido.

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

Es así, ya que el trato desigual alegado se plantea a partir de las distintas reglas que rigen a cada uno de los procedimientos previstos en ley a efecto de que la autoridad hacendaria

ejerza sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, solidarios responsables y terceros relacionados con ellos, específicamente, la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión electrónica, siendo que estos procedimientos se pueden emplear conjunta, indistinta o sucesivamente de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del código fiscal federal.

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

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.

ANÁLISIS DOCTRINAL

1. PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO.

1.1. Concepto de Principio.

La palabra “principio” proviene del latín *principium* y en su comprensión más amplia, se entiende como al comienzo de la existencia de alguna cosa o como el punto que se encuentran en el primer lugar en una enumeración.

Gramaticalmente³ existen varias definiciones sobre la palabra *–principio–* siendo las que a continuación se mencionan, las que considero más relacionadas con la investigación:

- El primer instante del ser de algo;
- Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa;
- Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia;
- Causa, origen de algo; cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes o norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

El concepto de principio, en una acepción más específica, está vinculado con los postulados esenciales que permiten comprender y desarrollar los estudios científicos o la práctica de una arte.

Desde el punto de vista de la moralidad, los principios son la base que sustentan la forma de ser o actuar de un ser humano, de acuerdo con lo que le dicta su conciencia y se encuentra vinculado a la libertad individual, ya que un principio es fijado sin una obligación que llega del exterior aunque es influenciado por la sociedad.

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que los llamados “principios de derecho” son verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho mediante procedimiento filosóficos jurídicos de generalización, de tal

³ Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. Editorial ESPASA, México 2001, Tomo II, página 1834.

manera que el juez pueda dar solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido, si hubiera previsto el caso.

Los nobles tratadistas Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara⁴ definen a los Principios Generales del Derecho como: “*criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado que se presenta en la forma concreta del aforismo y cuya eficacia como norma supletoria de la ley dependen del reconocimiento expreso del legislado fundamentales.*”

Por su parte, el Maestro García Máñez⁵, cita a COVIELLO, señalando que: “*Los principios generales de derecho son los fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de las cuales en fuerza de la abstracción deben exclusivamente deducirse. Pueden ser de hecho, principios racionales superiores, de ética social y también principios de derecho romano, y universalmente admitidos por la doctrina; pero tienen valor no porque son puramente racionales, éticos o de derecho romano y científico, sino porque han informado efectivamente el sistema positivo de nuestro derecho y llegado a ser de este modo principio de derecho positivo y vigente*”.

En cambio, Raúl Rodríguez Lobato⁶, señala que: “*... las verdades jurídicas notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominados principios generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho sólo cuando se trata de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación administrables, que no hay en la ley disposición alguna aplicable, pues*

⁴ DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael, “Diccionario de Derecho”, 22 ed., Porrúa, México, 1996, página 418.

⁵ GARCIA MAYNEZ, Eduardo “Introducción al Estudio de Derecho”, ed., Porrúa, México, 1996.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “Derecho Fiscal” Colección Textos Jurídicos Universitarios, 2da. Ed. OXFORD University Press, 1982, página 30

en este caso la norma en la que se funde el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.”

Rafael Antúnez Álvarez⁷ señala que cuando no es posible atribuir un sentido a la norma de manera gramatical y literal, y no hay método o técnica que resuelva el problema en cuestión, debe atenderse a los Principios Generales del Derecho.

Juan Ángel Salinas Garza⁸, dice sobre los Principios Generales del Derecho que: *“...son aquellos postulados que a lo largo del tiempo se han considerado inherentes a la ciencia jurídica, ya por ser directamente atribuibles al derecho natural, o por ser los que determinan o conforman la teleología de alguna institución o norma jurídica, su ehtos, su naturaleza deontológica. Por tanto son considerados como derechos sustantivos atribuibles a toda persona y normalmente son fuentes de derecho, pues son su inspiración.”*

Entonces, con base en tales consideraciones, puedo afirmar que los Principios Generales de Derecho, son aquellos enunciados de carácter general elaborados o seleccionados por la ciencia del Derecho, que aunque no están previstos en ley, tienen una fuerza suficiente para operar como fuente formal del propio Derecho, los cuales auxilian al juez para dirimir la controversia, después de aplicar todos los métodos de interpretación administrables sobre la ley.

Hay que señalar que los Principios Generales de Derecho se caracterizan por niveles elevados de imprecisión terminológica y se interpretan sistemáticamente; además, contienen mandatos de optimización; *verbigracia*; *“toda persona tiene derecho a la seguridad social”*; aparte de que se colisionan con otros principios y bienes jurídicos tutelados constitucionalmente.

⁷ ANTUNEZ ÁLVAREZ, Rafael, “El Derecho Fiscal y su Interpretación” 1era ed. 2010, páginas 9 y 10.

⁸ SALINAS GARZA, Juan Ángel, “Tutela Judicial Efectiva” Novum, 2016, México, página 76

Así, conocemos como Principios Generales del Derecho, al principio de legalidad, de separación de poderes, debido proceso, de seguridad jurídica, entre otros.

En nuestra legislación, tanto el artículo 14 Constitucional como el artículo 19 del Código Civil Federal, establecen la posibilidad de que el juez recurra a los Principios Generales del Derecho, para resolver el caso de la *litis*, al expresar lo siguiente:

“Artículo 14...

...

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

“Artículo 19.— Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho.”

(Énfasis añadido)

Entonces, esto permite pensar que en tratándose de controversias del orden civil, es la legislación la que dispone que no habiendo ley expresa para la resolución del problema, el juez podrá aplicar los Principios Generales del Derecho.

Sobre la función de los Principios Generales del Derecho en el ordenamiento jurídico, se estima conveniente tener presente la tesis del ex-ministro en retiro David Genero Góngora Pimentel, en la que indicó lo siguiente:⁹

“PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO. Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión

⁹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octava época, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1989, página 573.

recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. – La operancia de estos principios en toda su extensión –para algunos como fuente de la cual abrevia todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin– no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho. – Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.”

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que los Principios General del Derecho, no solamente son aplicables a la rama civil, sino que de una interpretación finalista, tales disposiciones le son aplicables a otras materias; es decir, con base en los Principios Generales del Derecho, pueden ser resueltas controversias en materia mercantil, laboral e incluso fisco–administrativa, en el caso del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

1.2. Principio de seguridad jurídica.

Sobre el principio de seguridad jurídica hay que señalar que se basa en la certeza del derecho tanto en su publicación como su aplicación y se materializa con la obligación a los órganos del Estado de dar a conocer a qué deben atenerse los ciudadanos.

La palabra seguridad¹⁰ proviene del latín *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* que significa estar seguros de algo y libres de cuidados.

Por su parte, la palabra *jurídica*, significa que tiene sustento en la ley; entonces, podemos decir que la seguridad jurídica la entendemos como aquella seguridad que el Estado proporciona a los ciudadanos en todos sus elementos más básicos –persona, familia, posesiones, propiedades– con base en las disposiciones legales vigentes y en caso de que exista algún acto de autoridad que pretenda restringir tales derechos, deberá estar provisto de los requisitos que la propia ley marca.

En nuestra Constitución, el artículo 16, en su primer párrafo, consagra el derecho de seguridad jurídica, al prever lo siguiente:

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

Un dato importante es que el párrafo en comento, si bien, pertenece a la redacción de la Constitución por el Constituyente de 1917, lo cierto es que tal redacción fue retomada desde la Constitución de 1857, pues en el mismo artículo 16, disponía:

“ART. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la

¹⁰ Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. Editorial ESPASA, México 2001, Tomo II, página 2040.

autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En el caso de delito infraganti, toda persona puede aprehender al delincuente y á sus cómplices, poniéndolos sin demora á disposición de la autoridad inmediata.”

Por lo que, desde 1857, la Constitución ya preveía como garantías, las de seguridad jurídica y de legalidad, al establecer la imperiosa norma de que nadie podía ser molestado sino por virtud de mandamiento escrito emitido por autoridad competente, mientras que también establecía la obligación de que el mandato debía ser emitido por escrito y autoridad competente que fundara la causa legal del procedimiento.

Así, atendiendo al contenido del artículo 16, es dable precisar que la seguridad jurídica es un derecho universalmente reconocido en *pro* de las personas, que se entiende y se basa en la certeza del derecho, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación, y representa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de una persona para con los demás y de los demás para con el individuo.

El Estado, como máximo exponente del poder público y primer regulador de las relaciones en sociedad, no sólo establece las disposiciones legales a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de crear un ámbito general de "seguridad jurídica" al ejercer el poder político, jurídico y legislativo.

Así, tenemos que la seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados. En tal virtud, la seguridad jurídica se traduce en la certeza del derecho que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos, previa y debidamente publicados¹¹.

¹¹CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel.: Los derechos fundamentales en México.

Entonces, todo acto de autoridad que traspase el ámbito jurídico de los ciudadanos se traduce en un acto de molestia, por lo que para que dicho acto sea considerado como válido debe cumplir con los requisitos constitucionales previstos en el citado fundamento; esto es, ser emitido en forma escrita, por autoridad competente, y que contenga la fundamentación y motivación debidas.

La seguridad jurídica también funge como garantía para el disfrute de otros derechos fundamentales, tales como el de igualdad y no discriminación, pues los ciudadanos, mediante los procedimientos legalmente establecidos podrán hacer valer sus derechos. Esto es, estarán provistos de seguridad a través de dichos procedimientos legales.

Sobre este tema, el Doctor Miguel Carbonell¹², señala que la seguridad jurídica es uno de los valores que se propone alcanzar cualquier ordenamiento jurídico, aunque se trata de un concepto abstracto, en la práctica se suele plasmar en una serie de derechos específicos alrededor de los cuales se articulan las relaciones entre los individuos y las autoridades, o bien entre los individuos entre sí, dentro de una determinada comunica política.

Nos dice que el derecho de seguridad jurídica tiene dos dimensiones principales; la previsibilidad de las acciones del ciudadano en cuanto a sus consecuencias jurídicas y la otra ésta referida al funcionamiento de los poderes públicos.

Citando a Antonio E. Pérez, el Doctor Carbonell señala que la seguridad jurídica tiene una corrección estructural y una corrección funcional,

¹² CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, "Teoría de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad", 5ta ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014, páginas 65 a 69.

siendo que respecto de la primera, la seguridad jurídica busca que la estructura del ordenamiento sea correcta mientras que respecto de la funcional, se concentra en una serie de principios que están presente o por lo menos deben estar presentes en todos los ordenamientos jurídicos; siendo éstos, los siguientes:

- *Lege promulgata.* (la norma debe ser publicada)
- *Lege Manifiesta* (normas claras y comprensibles)
- *Lege Plena* (Las consecuencias jurídicas deben estar en ley)
- *Lege Stricta* (algunas áreas de la conducta pueden ser regilamas mediante certo tipo de normas)
- *Lege Previa.* (Las leyes solo pueden regir hacía el futuro)
- *Lege Perpetua* (Leyes estables para el conocimiento de todos)

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre el principio de seguridad jurídica ha establecido que en éste descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el ciudadano jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En ese sentido, 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.

Es decir, consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto, la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución Federal y en las leyes, como una expresión de voluntad general soberana para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derecho, tenga conocimiento a qué atenerse.

Tales consideraciones se contienen en la siguiente Jurisprudencia¹³:

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, 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. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante 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. De esta forma, 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 fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Sobre la seguridad jurídica, Raúl Rodríguez Lobato¹⁴ señala: *“La seguridad jurídica es un valor esencial en el Estado de derecho, y según ha dicho Manuel Osorio es “Condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y*

¹³ Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página: 437.

¹⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, consultable en la página electrónica: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article7view/3672/4482>.

sus obligaciones son que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio”

Los maestros Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara¹⁵ señalan que la seguridad jurídica es la garantía que representa la organización estatal en orden al mandamiento del derecho y la consiguiente protección del individuo nacional o extranjero.

1.3 Principio de Acceso Efectivo a la Justicia.

Como dije previamente, otro de los principios que fueron abordados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a) fue el de acceso efectivo a la justicia.

Sobre dicho principio, hay que mencionar que éste se encuentra inmerso dentro de los artículos 14 y 17 Constitucionales y forma parte del derecho al debido proceso.

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

En su significado gramatical la expresión “privado” es el participio pasado del verbo privar. A su vez, por privar entendemos “Despojar a uno de los que poseía…Prohibir o vedar.”¹⁶

¹⁵ DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, 22 ed., Porrúa, México, 1996, página 451.

¹⁶ Diccionario Larousse. París 1999 pág. 757.

Entonces, de la significación literal de la norma, se desprende que, todos los ciudadanos y las autoridades, comprendidas, federales, estatales o municipales, tenemos prohibido quitar a otro ciudadano la vida, la libertad, la propiedad, sus posesiones o derechos y también tenemos prohibido realizar actos que vedan el ingreso de esos bienes en su esfera jurídica.

Por lo que, para que la autoridad, pueda extraerle al ciudadano alguno de los derechos previstos como bienes jurídicos que son materia de tutela en el artículo 14 constitucional, es preciso que cumpla con los siguientes requisitos:

A) Que siga juicio.

La expresión juicio alude a un proceso en el que se someta a una autoridad la decisión de un problema controvertido.

B) El juicio ha de seguirse ante tribunales previamente establecidos.

La palabra “tribunales” es unívoca, es decir, tiene una sola acepción y significa: Órganos del Estado que tienen encomendado el desempeño de la función jurisdiccional.

No es preciso que pertenezcan al Poder Judicial Federal pero sí es imprescindible que tengan el carácter de órganos jurisdiccionales en cuanto a su misión de decir el derecho en los casos controvertidos.

En la materia estrictamente fiscal, el cobro de un impuesto no puede supeditarse a un juicio previo, pero si hay inconformidad del ciudadano, éste puede interponer un recurso de revocación ante la propia autoridad o un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y aún seguirse hasta el juicio de amparo en caso de resolución contraria

a las pretensiones del ciudadano causante fiscal y dependiendo del sentido de la resolución, será hasta entonces que la autoridad podrá realizar el acto definitivo el acto de privación, por lo que, aún en ese caso se da cumplimiento al requisito de la garantía de audiencia.

C) Los tribunales deben estar previamente establecidos.

Lo que significa que se excluye la posibilidad de que producida la tendencia a la privación, o el acto privativo, se constituyen tribunales para conocer de ese acto de privación.

En diverso tenor, la existencia de los tribunales ha de ser anterior a la privación prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

D) Ha de cumplirse con las formalidades esenciales del procedimiento.

En este sentido, el texto constitucional no es claro para precisar cuáles son las formalidades esenciales del procedimiento, por lo que al no ser claro y expreso; el legislador constitucional, a través del artículo comentado, da pábulo a que se hagan especulaciones doctrinales tendientes a determinar que se entiende por “formalidades esenciales”.

En su acepción gramatical, la palabra “formalidades”, alude a la condición necesaria para la validez de un acto judicial. Por tanto, los requisitos de formalidad deben ser establecidos por una fuente de derecho, como puede ser la ley, la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina y los Principios Generales del Derecho.

Desde el punto de vista de la ley, se pueden establecer formalidades de diversa índole, pero las que deban existir en la ley, son las formalidades esenciales, o sea, aquéllas de las que no se puede prescindir.

Desde el punto de vista de lo justo, no podrá prescindirse de las formalidades esenciales que den al ciudadano la oportunidad de defensa, misma que doctrinalmente está bien traducida por el maestro Burgoa Orihuela¹⁷ en los requisitos de ser oído propiamente dicho, o sea, en poder argumentar a su favor, y poder aportar elementos de prueba, acrediticios, que respalden adecuadamente sus argumentaciones.

Con el análisis precedente, estamos en aptitud de marcar que el juzgador en el juicio, antes de llegar al acto de privación como consecuencia de una sentencia definitiva, deberá tener el cuidado necesario para que se respeten las formalidades esenciales que consistirán en la oportunidad de argumentación y de aportación de pruebas por el presunto afectado por el acto de privación.

Luego, se desprende que en todo procedimiento, los actos deberán estar realizados conforme a las formalidades esenciales del procedimiento.

Por su parte, el artículo 17, en su segundo párrafo, dispone que *“Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”*

Sobre el principio de administración de justicia pronta, imparcial y gratuita, debemos señalar que tal fundamento sustenta una prerrogativa concedida a los ciudadanos que tengan el carácter de sometidos al poder del Estado, consistente en un derecho de acción que, es el derecho subjetivo público para obtener el desempeño de la función jurisdiccional y llegar al cumplimiento forzoso de la conducta debida por parte de la demandada.

¹⁷ Las Garantías Individuales. México. 1998. Pág. 421.

Conforme a la redacción de la obligación a que nos referimos antes, encontramos dos subgarantías:

1. El derecho del ciudadano y el deber del Estado de poner en marcha la maquina jurisdiccional para que se diga el derecho respecto de la controversia que es planteada ante el órgano que a nombre del Estado, ejercerá la función jurisdiccional.
2. El derecho del ciudadano de obtener una justicia expedita, que no conculque los plazos y términos legales, lo que implica una obligación del órgano que ejerce la función jurisdiccional para administrar justicia pronta, que no se convierta con su lentitud, en una injusticia.

Recordemos la máxima de derecho que señala que “*la justicia retardada no es justicia*”, lo que nos da entender de que dentro de las garantías del debido proceso, se encuentra la obligación del juez de desahogar las etapas procedimentales dentro de los plazos legalmente previstos en la ley adjetiva.

Luego, resulta que el juez al ejercer la función jurisdiccional, deberá resolver las cuestiones que se deriven del mismo procedimiento, así como las peticiones de las partes, de la manera más pronta, siendo imparcial para ambas partes, apoyándose y aplicando lo mencionado en la ley.

Sobre el punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las Jurisprudencias P. J.47/95¹⁸ y 1a./J.11/2011 (10a)¹⁹ ha resuelto que las

¹⁸ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Tomo II, del mes de diciembre de 1995, página 133, cuyo rubro señala: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”

¹⁹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, Libro 3, del mes de febrero de 2014, tomo I, página 396, cuyo rubro es: “DERECHO AL DEBIDO PROCESO, SU CONTENIDO”

formalidades esenciales del procedimiento, son aquéllas que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo y que esencialmente son, las siguientes: **a)** Notificación del inicio de procedimiento y sus consecuencias; **b)** Oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa, las cuales han de considerarse en el dictado de la resolución; **c)** Oportunidad de alegar y **d)** Resolución que dirima la cuestiones debatidas.

El Maestro Eduardo García Maynez²⁰, considera que el acceso efectivo a la justicia precede de un derecho de acción, donde necesariamente deben concurrir dos requisitos de condiciones de acción y presupuestos procesales.

Sobre la acción señala:

“La acción sólo puede pertenecer a quien tiene una facultad de índole material, y es siempre derecho concreto a la tutela jurídica del Estado.”

Esta opinión del Maestro García Maynez, se entiende mejor si la adminiculamos con el texto del artículo 1 del Código Federal de Procedimientos Civiles, donde se señala:

“Artículo 1. Sólo puede iniciar un procedimiento judicial o intervenir en él, quien tenga interés en que la autoridad judicial declare o constituya un derecho o interponga una condena, y quien tenga el interés contrario.”

Entonces, el procedimiento depende de las partes, entendidas éstas, como el accionante que es la persona física o moral, que mueve la maquinaria jurisdiccional a efecto de que el tribunal declare en su favor un derecho subjetivo que dice tener, siempre debiendo probar sus pretensiones en pruebas reconocidas por las normas procesal que rigen el procedimiento, mientras que por otro lado, se encuentra la parte demandada, la cual ha de oponer su excepciones ante el juzgado en la medida de sus propias pruebas.

²⁰ Introducción al Estudio del Derecho. Página 241.

Juan Ángel Salinas Garza²¹, señala que la justicia deriva de la legalidad, lo que supone que en un Estado constitucionalista de derecho donde imperan principios como el de legalidad, audiencia y debido proceso, sólo haciendo cumplir la ley, respetuosa de los valores y principios, y con todas sus formalidades, pueden otorgarse al ciudadano el acceso a la justicia.

Sobre el acceso efectivo a la justicia, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Jurisprudencia²² se ha pronunciado y ha dicho lo siguiente:

“DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA. SUS ETAPAS. De los artículos 14, 17 y 20, apartados B y C, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, deriva el derecho de acceso efectivo a la justicia, el cual comprende, en adición a determinados factores socioeconómicos y políticos, el derecho a una tutela jurisdiccional efectiva y los mecanismos de tutela no jurisdiccional que también deben ser efectivos y estar fundamentados constitucional y legalmente. Ahora bien, como se señaló en la jurisprudencia 1a./J. 42/2007, de rubro: "GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES.", esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el acceso a la tutela jurisdiccional 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; de ahí que este derecho comprenda tres etapas, a las que corresponden tres derechos: (i) una previa al juicio, a la que le corresponde el derecho de acceso a la jurisdicción, que parte del derecho de acción como una especie del de petición dirigido a las autoridades jurisdiccionales y que motiva un

²¹ SALINAS GARZA, Juan Angel, *“Tutela Judicial Efectiva”* Novum, México, 2016, página 42.

²² Jurisprudencia 1a./J. 42/2007 y Tesis Aislada 1a. LXXIV/2013 (10a.) consultables en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena y décima época, Tomos XXV y I, abril de 2007 y marzo de 2013, páginas 124 y 882. respectivamente,

pronunciamiento por su parte; (ii) una judicial, que va desde el inicio del procedimiento hasta la última actuación y a la que corresponden las garantías del debido proceso; y, (iii) una posterior al juicio, identificada con la eficacia de las resoluciones emitidas. Los derechos antes mencionados alcanzan no solamente a los procedimientos ventilados ante jueces y tribunales del Poder Judicial, sino también a todos aquellos seguidos ante autoridades que, al pronunciarse sobre la determinación de derechos y obligaciones, realicen funciones materialmente jurisdiccionales.”

“GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES. La garantía a la tutela jurisdiccional puede definirse 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. Ahora bien, si se atiende a que la prevención de que los órganos jurisdiccionales estén expeditos –desembarazados, libres de todo estorbo– para impartir justicia en los plazos y términos que fijen las leyes, significa que el poder público –en cualquiera de sus manifestaciones: Ejecutivo, Legislativo o Judicial– no puede supeditar el acceso a los tribunales a condición alguna, pues de establecer cualquiera, ésta constituiría un obstáculo entre los gobernados y los tribunales, por lo que es indudable que el derecho a la tutela judicial puede conculcarse por normas que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carentes de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador. Sin embargo, no todos los requisitos para el acceso al proceso pueden considerarse inconstitucionales, como ocurre con aquellos que, respetando el contenido de ese derecho fundamental, están enderezados a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la adecuada proporcionalidad con la finalidad perseguida, como es el caso del cumplimiento de los plazos legales, el de agotar los recursos ordinarios previos antes de ejercer cierto tipo de acciones o el de la previa consignación de fianzas o depósitos.”

De acuerdo al contenido de la Jurisprudencia y Tesis, de los artículos 14, 17 y 20, apartados B y C, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, deriva el derecho de acceso efectivo a la justicia, el cual comprende, en adición a determinados factores socioeconómicos y políticos, el derecho a una tutela jurisdiccional efectiva y los mecanismos

de tutela no jurisdiccional que también deben ser efectivos y estar fundamentados constitucional y legalmente.

Asimismo, la Primera Sala del más Alto Tribunal del país, señala que la garantía a la tutela jurisdiccional puede definirse como el derecho público subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijan 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.

1.4. Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos.

Al igual que otros, los derechos humanos de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, tuvieron un reconocimiento positivo y trascendental a partir de la entrada en vigor de las reformas constitucionales a diversos artículos en materia de derechos humanos.²³

En efecto, mediante la reforma constitucional, en gran medida influenciada por las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el Estado Mexicano reconoció a las personas (hombres, mujeres, físicas y morales) el disfrute libre de sus derechos fundamentales, no sólo de los previstos en el texto constitucional sino también los indicados en los Tratados Internacionales.

En efecto, en el texto del artículo 1, que relacionado con el diverso 133, permite considerar que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

²³23 Artículos reformados 1, 3, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011.

Además, se estableció que todos las personas gozaremos de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que la propia Constitución establece.

En el caso de las normas relativas a los derechos humanos, se señala que los jueces deberán interpretarla de conformidad con la Constitución Federal y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. (*principio pro-persona*)

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

Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁴ ha sostenido que todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio “*pro persona*”, mismo que se refiere a que cuando respecto de una norma del orbe jurídico existan dos o más interpretaciones, se deberá elegir aquella que más protección brinde al titular del derecho humano de que se trate.

²⁴ Tesis 1a. CCCXL/2015 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, libro 24, noviembre de 2015, Tomo I, página 971.

“DERECHOS HUMANOS. TODAS LAS AUTORIDADES ESTÁN OBLIGADAS A CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES DE RESPETO Y GARANTÍA. Del artículo 1o. de la Constitución Federal, así como de los artículos 1.1 y 63.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es claro que todas las autoridades se encuentran obligadas a cumplir con el mandato constitucional y convencional de respeto y garantía –dentro de esta última se encuentra la obligación de reparar– de los derechos humanos. Así, todas las autoridades tienen que respetar los derechos humanos y, en el ámbito de su competencia, garantizar su ejercicio y reparar cuando se cometen violaciones contra estos derechos. El deber de respeto presupone obligaciones negativas, es decir, que las autoridades no perpetren violaciones de derechos humanos; por su parte, el deber de garantía presupone obligaciones positivas, que implica que las autoridades tomen todas las medidas apropiadas para proteger y preservar los derechos humanos reconocidos a través de ese precepto constitucional. Dentro del deber de garantía se encuentran los aspectos de prevención, protección, investigación y reparación.”

Por su parte, en el artículo 133, encontramos el principio de supremacía constitucional al establecer que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Asimismo, en dicho fundamento encuentra su base el ejercicio del control difuso de la Constitución, al establecerse que los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Esto implica entonces, por un lado, que en México, tenemos plenamente garantizado el disfrute de los derechos humanos que se recogen en la propia Constitución y los Tratados Internacionales, siendo las propias autoridades dentro de sus competencias las que estarán obligadas a respetarlas investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Sobre el derecho humano del acceso efectivo a la justicia, éste se optimizó aún más, en virtud del criterio de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al resolver en sentencia de 23 de noviembre de 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de febrero de 2010, el caso “Radilla Pacheco contra los Estados Unidos Mexicanos”, en la que en su párrafo 339, estableció como obligación para el Poder Judicial del Estado mexicano ejercer el Control de Convencionalidad *ex officio* en las controversias de su competencia, al indicar que:

339. En relación con las prácticas judiciales, este Tribunal ha establecido en su jurisprudencia que es consciente de que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del apartado del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer un “control de convencionalidad” *ex officio* entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el Tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención americana.

Con base en lo anterior y, en concordancia con los dos principios jurídicos contenidos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la consulta a trámite varios 912/2010, mediante sentencia de 14 de julio de 2011, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de octubre del mismo año, determinó que todos los jueces del país deberán realizar un control de convencionalidad *ex officio* en un modelo de control difuso de constitucionalidad. Dicha sentencia, en la parte que interesa, textualmente señala:

“...

22. SEXTO. Obligaciones concretas que debe realizar el Poder Judicial. Derivado de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Rosendo Radilla, resultan las siguientes obligaciones para el Poder Judicial como parte del Estado mexicano, aclarando que aquí únicamente se identifican de manera enunciativa y serán desarrolladas en los considerandos subsecuentes:

A) Los Jueces deberán llevar a cabo un Control de convencionalidad *ex officio* en un modelo de control difuso de constitucionalidad.

...

29. Es en el caso de la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 107 y 105 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar estas normas inferiores dando preferencia a los contenidos de la Constitución y de los tratados en esta materia.

...

23. SÉPTIMO. Control de convencionalidad *ex officio* en un modelo de control difuso de constitucionalidad. Una vez que hemos dicho que las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en las que el Estado mexicano haya sido parte son obligatorias para el Poder Judicial en sus términos, hay que pronunciarnos sobre lo previsto en el párrafo 339 de la sentencia de la Corte Interamericana que establece lo siguiente:

“339. En relación con las prácticas judiciales, este Tribunal ha establecido en su jurisprudencia que es consciente de que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer un ‘control de convencionalidad’ *ex officio* entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana,

intérprete última de la Convención Americana.”

...

29. Es en el caso de la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 107 y 105 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar estas normas inferiores dando preferencia a los contenidos de la Constitución y de los tratados en esta materia.

30. De este modo, el mecanismo para el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos debe ser acorde con el modelo general de control establecido constitucionalmente, pues no podría entenderse un control como el que se indica en la sentencia que analizamos si el mismo no parte de un control de constitucionalidad general que se desprende del análisis sistemático de los artículos 1o. y 133 de la Constitución y es parte de la esencia de la función judicial.

31. El parámetro de análisis de este tipo de control que deberán ejercer todos los jueces del país, se integra de la manera siguiente:

- Todos los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal (con fundamento en los artículos 1o. y 133), así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación;
- Todos los derechos humanos contenidos en Tratados Internacionales en los que el Estado mexicano sea parte.
- Criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos establecidos en las sentencias en las que el Estado mexicano haya sido parte, y criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado mexicano no haya sido parte.

32. Esta posibilidad de inaplicación por parte de los jueces del país en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de las leyes, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste previo a su aplicación.

33. De este modo, este tipo de interpretación por parte de los jueces presupone realizar tres pasos:

A) Interpretación conforme en sentido amplio. Ello significa que los jueces

del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

B) Interpretación conforme en sentido estricto. Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

C) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Ello no afecta o rompe con la lógica del principio de división de poderes y del federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.


...

36. Ambas vertientes de control se ejercen de manera independiente y la existencia de este modelo general de control no requiere que todos los casos sean revisables e impugnables en ambas. Es un sistema que, como hemos visto, es concentrado en una parte y difuso en otra y que permite que sean los criterios e interpretaciones constitucionales, ya sea por declaración de inconstitucionalidad o por inaplicación, los que finalmente fluyan hacia la Suprema Corte para que sea ésta la que determine cuál es la interpretación constitucional que finalmente debe prevalecer en el orden jurídico nacional.

Puede haber ejemplos de casos de inaplicación que no sean revisables en las vías directas o concentradas de control, pero esto no hace inviable la otra vertiente del modelo general. Provoca que durante su operación, la misma Suprema Corte y el Legislador revisen respectivamente los criterios y normas que establecen las condiciones de procedencia en las vías directas de control para procesos específicos y evalúen puntualmente la necesidad de su modificación (véase el modelo siguiente).

Modelo General de Control de Constitucionalidad y Convencionalidad

Tipo de control	Órgano y medios de control	Fundamento constitucional	Posible Resultado	Forma
-----------------	----------------------------	---------------------------	-------------------	-------

<u>Concentrado:</u>	Poder Judicial de la Federación (tribunales de amparo): a) Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad. b) Amparo Indirecto c) Amparo Directo	105, fracciones I y II 103, 107, fracción VII 103, 107, fracción IX	Declaración de inconstitucionalidad con efectos generales o interpartes No hay declaratoria de inconstitucionalidad	Directa
<u>Control por determinación constitucional específica:</u>	a) Tribunal Electoral en Juicio de revisión constitucional electoral de actos o resoluciones definitivos y firmes de las autoridades electorales locales en organización y calificación de comicios o controversias en los mismos b) Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación	Art. 41, fracción VI, 99, párrafo 6o. 99, párrafo 6o.	No hay declaración de inconstitucionalidad, sólo inaplicación	Directa e incidental*
<u>Difuso:</u>	a) Resto de los tribunales a. Federales: Juzgados de Distrito y Tribunales Unitarios de proceso federal y Tribunales Administrativos b. Locales: Judiciales, administrativos y electorales	1o., 133, 104 y derechos humanos en tratados 1o., 133, 116 y derechos humanos en tratados	No hay declaración de inconstitucionalidad sólo inaplicación	Incidental*
 <u>Interpretación más favorable:</u>	Todas las autoridades del Estado mexicano	Artículo 1o. y derechos humanos en tratados	Solamente interpretación aplicando la norma más favorable a las personas sin inaplicación o declaración de inconstitucionalidad	Fundamentación y motivación.

Esta forma incidental de ningún modo implica la apertura de un expediente por cuerda separada, sino que debe entenderse como la posibilidad de inaplicación durante el proceso correspondiente.

...

(Énfasis añadido).

Tal pronunciamiento nos hace llegar a las siguientes conclusiones:

El poder concentrado, entendido este como, la facultad de revisar las disposiciones jurídicas y llegar a la declaratoria de inconstitucionalidad con efectos general o inter partes, sigue y seguirá compitiendo al Poder Judicial de la Federación, en las vías de Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad, Amparo Indirecto y Amparo Directo.

En cambio, el resto de los jueces del país, es decir, aquellos que pertenezcan a tribunales administrativos, fiscales, contenciosos o laborales, están facultados para ejercer el control difuso de constitucionalidad o convencionalidad, en materia de derechos humanos; mediante los siguientes pasos:

A) *Interpretación conforme en sentido amplio.*

Ello significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

B) *Interpretación conforme en sentido estricto.*

Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

C) *Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.*

Ello no afecta o rompe con la lógica del principio de división de poderes

y del federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.

Además, se tienen las siguientes premisas:

- ✓ Por mandato constitucional el control de convencionalidad se ejerce de oficio.

- ✓ Se debe favorecer en todo tiempo, la protección más amplia a las personas –principio “*pro persona*”.

- ✓ Se deben de atender los parámetros de análisis y seguir los pasos de interpretación determinados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- ✓ La forma de resolver es incidental; es decir, dentro del mismo proceso sometido a su conocimiento.

- ✓ Todas las autoridades del Estado mexicano aplicarán la norma más favorable a las personas, sin inaplicación o declaración de inconstitucionalidad.

Ahora bien, sobre el acceso efectivo a la justicia, también debemos recordar que dicho principio se encuentra reconocido como un derecho humano en diversos tratados y convenciones internacionales, de los que el Estado Mexicano es parte; tales como el Pacto de las Naciones Unidas sobre los Derechos Civiles y Políticos, localizables en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, donde las llamadas garantías judiciales se entienden como las garantías mínimas que se reconocen a toda persona sometida a un proceso, dentro de la cual se encuentran las *garantías de contexto* y las *garantías específicas del acusado*.

Las *garantías de contexto*, se definen como “*el derecho que tiene toda persona a una audiencia ecuánime y pública dentro de un término razonable, ante un tribunal independiente e imparcial constituido por ley, para que se determine la validez de toda acusación penal que se le ha hecho;*”²⁵ mientras que las garantías específicas del acusado, son aquellas que le serán aplicables de acuerdo al caso específico.

A nivel Latinoamericano, la Convención Americana para los Derechos Humanos²⁶, en sus artículos 8 y 25, consideran el derecho humano al acceso efectivo a la justicia, en los términos siguientes:

“1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”

“Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

²⁵ FLORES, Marcelo, *“Diccionario básico de derechos humanos”* 1era. ed. FLACSO, México, 2009. Página 125.

²⁶ Convención adoptada en San Jose de Costa Rica, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el jueves 7 de mayo de 1981. Consultable en <http://www.cidh.oas.org/Basicos/Basicos2-htm>

- c) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- d) derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección o de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
- e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
- f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
- g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y
- h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.”

“Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

En el artículo 1, se establece el compromiso y la obligación de los Estados Partes para respetar los derechos y libertades reconocidos en dicha Convención, así como para garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Por su parte, el artículo 8 instituye el derecho de audiencia previa, consistente en que toda persona tienen derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Asimismo, dicha disposición enlista una serie de principios y derechos de los acusados, tales como el principio de inocencia, así como ciertas garantías oponibles antes, durante y después del proceso.

Por último, el artículo 25, sustenta el derecho de las personas para tener un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la propia Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

Asimismo, se enlistan garantías de efectividad de la decisión recaída al recurso, tales como que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que

interponga tal recurso; a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Todo lo anterior implica entonces, que a través del derecho de acceso a la justicia reconocido constitucionalmente en los artículos 14 y 17, así como en los artículos 1, 8 y 25 de la Convención América de los Derechos Humanos; en nuestro país, tenemos garantizado el acceso pleno, gratuito y expedito a la justicia a través de juicios ante tribunales previamente establecidos, cuyo procedimiento está sustentado en leyes, reglamentos y códigos, previamente aprobados.

Entonces, mediante el derecho de acceso a la justicia, tenemos la oportunidad de proteger nuestra persona, familia, posesiones, bienes y patrimonio, de actos de autoridad que consideremos lesivos a nuestro interés jurídico, para hacer valer el derecho subjetivo que nos asiste. Todo ello, ante un tribunal previamente establecido en el que se sigan las formalidades esenciales del procedimiento.

1.5. La Notificación como una Garantía Constitucional.

En el punto que antecede, señalamos que en virtud de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, se reconocieron constitucionalmente los derechos humanos de las personas y se establecieron las garantías para lograr su efectiva protección; además, se incorporaron disposiciones en materia de derechos humanos que dieran cumplimiento a los tratados internacionales de los que México es parte.

Entonces, queda claro que en toda intervención entre las instituciones públicas del Estado y los ciudadanos, las autoridades deben respetar y garantizar los derechos humanos previstos en la Constitución Federal y los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

Por lo que si conforme a los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales, que instituyen los derechos humanos de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso y acceso efectivo a la justicia gratuita, imparcial y expedita; el ciudadano frente al poder público tiene la garantía del respeto de tales derechos humanos, de acuerdo al artículo 1; entonces, en todo procedimiento a petición de parte o de oficio, el particular tiene garantizada la debida notificación de la resolución.

Lo anterior es así, debido a que el simple acto procesal o administrativo de emitir una resolución, no es suficiente para que la decisión de la autoridad surta efectos jurídicos, sino que se requiere para ello que se haga del conocimiento del destinatario; dicho en otras palabras, la notificación tiene estrecha relación con la eficacia de la decisión de la autoridad administrativa o judicial; de tal suerte que si una notificación no se practica o se hace deficientemente, el acto que se notificó no produce efectos jurídicos, salvo que el destinatario haya consentido dicha notificación.

Al respecto, conviene tener presente que de acuerdo a los primeros párrafos de los artículos 9 y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, se establece que el acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada.

En el caso de la materia fiscal, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, con la salvedad de los créditos fiscales que son determinados conforme al artículo 44, fracción II del mismo código tributario.

Tales premisas resultan de gran importancia, pues dejan ver de manera clara que los procedimientos administrativos o fiscales que establecen las leyes y código para el desarrollo de la actividades regular del Estado, deben sujetarse a los principios constitucionales antes mencionados, por lo que el acto administrativo que no es más que la voluntad exteriorizada del ente público, tiene como un elemento de eficacia la publicidad, lo cual se traduce en una formal y legal notificación cuando sus efectos van dirigidos hacía los particulares.

Entonces, no es suficiente que el Estado determine una situación de hecho y derecho a través de una resolución, sino que es un requisito *sine qua nom* (sin el cual) que tal decisión sea del pleno conocimiento del destinatario a efecto de que éste a su vez pueda reaccionar conforme o en contra del mismo.

Luego, podemos finalizar diciendo que la eficacia del acto se consuma cuando éste es formal y legalmente notificado, haciéndolo exigible en su caso, como sucede con una liquidación de un crédito fiscal derivado de un procedimiento iniciado por la autoridad fiscal, pues de no notificarse

formal y legalmente éste, la autoridad hacendaria no podrá ejecutarlo a través del cobro coactivo o haciéndolo, tal actuación podrá ser anulada mediante las vías contenciosas procedentes contra el acto.

2. REGLAS

2.1. Concepto de regla

Etimológicamente, la palabra “regla”²⁷ proviene del latín *regŭla* y entre algunos significados, se entiende como:”

- Aquello que ha de cumplirse por estar convenido en una colectividad;
- Conjunto de preceptos fundamentales que debe observar una orden religiosa;
- Modo establecido de ejecutar algo.
- Conjunto de operaciones que deben llevarse a cabo para realizar una inferencia o deducción correcta.

El maestro Eduardo García Maynez,²⁸ considera que el derecho, en su sentido objetivo, es un conjunto de normas, trátase de preceptos imperativo–atributivo; es decir, reglas que además de imponer deberes, conceden facultades.

Otra consideración del Maestro Maynez²⁹, sobre las reglas, es el sinónimo que le da con la ley escrita, pues considera a éstas como: “... *el proceso por el cual una o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se le da el nombre específico de leyes.*”

En ese sentido, las reglas tienen como características que establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas; que la colisión con otras

²⁷ Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. Editorial ESPASA, México 2001, Tomo II, páginas 1930 y 1931.

²⁸ GARCIA MAYNEZ, Eduardo “Introducción al Estudio de Derecho”, ed., Porrúa, México, 1996.

²⁹ *Idem*, página:

reglas se resuelve bajo el principio de que la norma posterior y norma especial derogan tácitamente la norma anterior y norma general.

Las reglas también se establecen dentro del marco de lo fáctico y realizable; no requieren de mayor esfuerzo argumentativo; suelen poseer un alto grado de precisión y se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado.

Entonces, debemos comprender a las reglas como supuestos jurídicos, consistentes en hipótesis de cuya realización dependen de las consecuencias establecidas por la norma.

Sobre los principios y las reglas, se estima conveniente atender lo que puntualmente señala el Doctor Carbonell³⁰; en el sentido de que: *“Los principios están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. En el ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y las reglas opuestas. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos, por tanto, las reglas contienen determinaciones acerca de lo fáctica y jurídicamente posible.”*

Paradójicamente, las normas constitucionales que contienen derechos fundamentales están redactadas en formas de principios. Pero el Doctor Carbonell³¹, nos señala que los principios suelen diferenciarse del modelo de las normas jurídicas, (leyes) en las cuales están perfectamente definidos tanto el supuesto de hecho como la consecuencia jurídica, pero en el caso de los principios, tal determinación no existe o al menos no con el grado de precisión y detalle que tienen las reglas.

³⁰ ALEXI, Roberto y otros, Compilador CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, “Argumentación Jurídica, proporcionalidad y ponderación”, 1ed., Centro de Estudios Jurídicos Carbonell, A.C., México, 2014, página XIII.

³¹ CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, “Teoría de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad”, 5ta ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014, página 93.

2.2. Reglas de la Contabilidad Electrónica, de la Revisión Electrónica, del Buzón Tributario y de la Notificación.

Como especificamos en la segunda parte de la investigación, la controversia en el juicio de amparo, radicó en el análisis constitucional sobre los artículos 28, fracciones I, II, III y IV, 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, así como diversas reglas misceláneas fiscales que quedaron indicadas en la introducción de este trabajo.

Así, para tener presente dichas reglas, se estima conveniente transcribir los artículos en los que aquéllas se sustentan, los cuales son del tenor literal 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 aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.”

Artículo 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.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

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 aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva

en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.”

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

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

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

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

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, 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, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

IV. La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;

b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o

c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

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.

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis

meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.”

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

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

En el caso de notificaciones por documento digital, podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, 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. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione.

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 por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme 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.”

El artículo 17-K, señala 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 la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

Que además, 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.

Que las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. 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.

Por su parte, el artículo 28, en sus fracciones I a IV, establece todo lo que integra la contabilidad, las obligaciones de que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevará a cabo mediante los medios electrónicos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las reglas de carácter general, así como la obligación de que los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, deberán ingresar 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.

El artículo 42, párrafo primero y fracción IX, señala que con el fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras; las autoridades fiscales podrán 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.

El artículo 53-B, establece las reglas del procedimiento de la revisión electrónica, así como las del uso del buzón tributario.

Finalmente, el artículo 134, señala las formas mediante las cuales, el Servicio de Administración Tributaria podrá notificar los actos administrativos, destacándose que en la fracción I, mediante la reforma fiscal de 2013, se adicionó como una nueva forma de notificación, a través de mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por documento digital, el precepto señala que se podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria; facultad que además, podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

Siguiendo con éste tipo de notificaciones, se indica que 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.

Igualmente, se define que para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione, la cual 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.

Se indica que 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.

También se señala que 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; dichas notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme lo señalado en los artículos 17-D y 38 fracción V del Código Fiscal.

Entonces, mediante estas nuevas facultades, el Servicio de Administración Tributaria, tiene el poder de vigilar fiscalmente cualquier movimiento contable o económico de las empresas y de las personas físicas, sin la necesidad de que personal adscrito a la autoridad fiscal tenga que situarse en el domicilio del contribuyente o que la documentación requerida fuera entregada en las oficinas de la autoridad.

En efecto, mediante la aludida reforma fiscal, el gobierno federal instituyó la revisión electrónica, la contabilidad electrónica que incluye la obligación de enviarla mes con mes al Servicio de Administración Tributaria, así como la creación de un buzón tributario electrónico, el cual es el medio de comunicación asignado por el organismo a los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Es así como a través de estas nuevas formas electrónicas de fiscalización, se establece la facultad legal de que el Servicio de Administración Tributaria, como ente encargado de la recaudación y determinación de los impuestos federales, tenga en todo momento libre acceso a la información y documentación correspondiente a las transacciones económicas que los contribuyentes cotidianamente hagan respecto de sus operaciones comerciales; básicamente, movimientos contables y registros sobre ingresos y gastos.

Por otro lado, se establece la ineludible obligación de los contribuyentes de que mes con mes, tengan que subir la contabilidad a través del buzón tributario, debiendo cumplir las disposiciones específicas emitidas a través de las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, a través del buzón tributario como medio de comunicación electrónica, el Servicio de Administración Tributaria podrá hacer del conocimiento del contribuyente, requerimientos, oficios, o cualquier tipo de información o resolución relacionada con la situación fiscal y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso aquéllas que por su afectación jurídica, puedan ser impugnadas por el destinatario.

En tanto que, el contribuyente podrá hacer consultas, dar cumplimiento a los requerimientos, enviar la documentación escaneada o bien, impugnar la resolución que considera que afecta su interés jurídico.

3. ANTEDECENTES DE LA COMUNICACIÓN Y SU INJERENCIA EN EL GOBIERNO.

3.1. La comunicación y sus medios.

Desde las épocas más remotas del ser humano, se tiene conocimiento de que existían dos tipos de grupos de personas; los nómadas y los sedentarios; en el caso de los primeros sabemos que se trataban de grupos de personas que se desplazaban territorial y continuamente con el fin de asegurar su subsistencia; en cambio, los sedentarios se establecían en un sólo lugar y desarrollaban todo tipo de actividades para sobrevivir.

En ambos casos, se trataba de grupos de personas que formaban las primeras expresiones de una sociedad, entendida esta como: *“La agrupación natural o pactada de personas, organizada para cooperar en la consecución de determinados fines.”*

Estos primeros grupos, en la medida de sus posibilidades se auxiliaban y apoyaban entre sí [unos cazaban mientras que otros recolectaban frutos] para obtener los medios necesarios para la sobrevivencia del grupo, pero además, se comunicaban, fuera a través de sonidos vocales, símbolos, signos plasmados en paredes y piedras y otros medios gráficos que descubrió posteriormente.

Dadas las nuevas necesidades sociales a razón de la propia evolución humana por el conocimiento de las cosas naturales, el ser humano comenzó a desarrollar otro tipo de medios de comunicación, por la necesidad de que la comunicación fuera más efectiva.

Así, desde el antiguo Egipto, la región de Mesopotamia, la antigua China, Roma y los Aztecas en el caso de México, por mencionar algunos, crearon utensilios y medios que sirvieron para evolucionar la comunicación y hacerla más nítida y ágil; *verbigracia*: la tinta, la escritura jeroglífica, el alfabeto, el papiro, el pergamino, entre otros.

Otra contribución para la comunicación fue que a partir de la revolución industrial, en Alemania a mediados del siglo XV, Johann Gutemberg, creó la imprenta, el cual constituye uno de los medios creados por el hombre que más impulso a dado a la comunicación, pues se dio inicio al libro impreso sobre el libro manuscrito, haciendo posible la creación y distribución rápida de los textos en la sociedad.

Posteriormente, se crearon nuevos inventos que hicieron aún más rápida y eficiente la comunicación, tales como el teléfono, el telégrafo, la radio y la televisión, para llegar hasta la actualidad, donde se cuenta con el internet; éste medio permitió que a su vez el ser humano inventara una tecnología más avanzada, capaz de hacer prácticamente imposible no poder comunicarse con alguna o varias persona, independientemente, del lugar en donde se encuentre.

En efecto, mediante el uso del internet, actualmente contamos con cuentas de correos electrónicos (hotmail, yahoo, gmail); teléfonos inteligentes (smartphones), los cuales, dependiente del modelo y precio, pueden contener no sólo el propio teléfono para hacer llamadas, sino otras herramientas electrónicas que constituyen medios de comunicación que previamente existieron, como son la televisión, radio, cámara fotográfica y lo último y más usado, las denominadas “aplicaciones” llamadas comúnmente “apps”³², mediante las cuáles puedes tener acceso a las principales redes sociales, tales como facebook, whatsapp, twitter, skipe, viber, snapchat, youtube, instagram, messenger, entre miles de ellas.

³² Aplicación de software que se instala en dispositivo móviles o tabletas, para ayudar al usuario en una labor concreta o de entretenimiento.

Esto me lleva al convencimiento de que el ser humano desde sus inicios y hasta la actualidad ha tenido y tiene la necesidad de estar en constante comunicación con sus semejantes o demás personas del grupo social que conforma; la justificación de esa necesidad radica en la posibilidad de llevar a cabo los proyectos necesarios para vivir; de no ser así, sería casi imposible que pudiera progresar y sobrevivir, en virtud de la soledad que lo agobiaría por vivir aislado.

Entonces, la necesidad de la constante comunicación sirve al ser humano para organizarse, expresar sus ideas, demostrar sus sentimientos e inconformidades; esto es, para llevar una vida social adecuada en cuanto a la sociedad que forma, por lo que podemos afirmar que todo ello puede llevarlo a cabo a través de la comunicación personal y tecnológica.

Según el Diccionario de la Lengua Española, el término “comunicación”³³ es “*La transmisión de señales mediante un código común al emisor y al receptor*” mientras que el término “*comunicar*”³⁴ significa manifestar o hacer saber a alguien algo.

Bajo ese orden de ideas, debe asegurarse que la comunicación entre los seres humanos, debe llevarse en términos claros que evite confusiones que desvirtúen el cometido de éstas; es decir, debe haber una similitud de información respecto del tema que es materia del circuito comunicativo, pues de otra manera cabe la posibilidad de que entre el emisor y el receptor surjan dudas que no permitan saber plenamente el comunicado.

³³ Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. Editorial ESPASA, México 2001, Tomo II, página 609.

³⁴ *Idem*, página 610.

3.2. La Comunicación y su Regulación en el Derecho Positivo Mexicano.

Por lo que hace a la comunicación en el área jurídica, ésta se realiza a través de una “notificación”, la cual deberá desarrollarse de acuerdo a las leyes y reglas que rigen el procedimiento de que se trate.

Esto es, existen reglas de notificación distintas para procedimientos administrativos, como los regulados en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o el Código Federal de Procedimientos Civiles y otras leyes administrativas, así como reglas muy específicas para notificar actos y resoluciones, en juicios de orden civil, administrativos o en el caso del amparo, pues dichas reglas se encuentran reguladas por sus propias leyes procedimentales o adjetivas.

Aunque debe decirse que casi en todas la materias, resultan aplicables supletoriamente a las formalidades de las notificación, las disposiciones previstas en el capítulo III “Notificaciones” del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Siendo importante precisar que la notificación como acto formal de comunicación entre las instituciones administrativas o judiciales del Estado y los ciudadanos, independientemente de las materias de que se trate, deben conseguir el fin perseguido por la notificación, que no es más que hacer del conocimiento pleno y seguro del destinatario la resolución ya sea de carácter provisional o definitivo.

En general, los actos de comunicación a los particulares reciben el nombre de genérico de notificaciones. Por tanto, en sentido amplio, notificación es el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales establecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que reconoce la autoridad o el propio tribunal como interesado, ya sea, peticionario, actor, demandado o tercero en el proceso.

Entonces, la notificación como acto formal de un procedimiento, se encuentra sujeto a las reglas del debido proceso (administrativo o judicial), cuya garantía se encuentra prevista en los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales, y que forma parte de las denominadas garantías de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, dentro del marco de la tutela judicial efectiva.

Al respecto, se estima conveniente ejemplificar lo expuesto, con lo que resolvió la Segunda Sala de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia³⁵ que a continuación se invoca:

“NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). Si bien es cierto que dicho precepto únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias, tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución y, en concreto, cuando la persona que se encuentre en el lugar o un vecino con quien pretendan realizarse aquéllas, se negasen a recibir la notificación, también lo es que atendiendo a las características propias de las notificaciones personales, en concordancia con las garantías de fundamentación y motivación que debe revestir todo acto de autoridad, la razón circunstanciada debe levantarse no sólo en el supuesto expresamente referido, sino también al diligenciarse cualquier notificación personal, pues el objeto de las formalidades específicas que dispone el numeral en cita permite un cabal cumplimiento a los requisitos de eficacia establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.”

(Énfasis agregado)

En ese sentido, resulta de gran importancia que la notificación esté cabalmente regulada en las diferentes leyes y códigos procedimentales que componen nuestro Sistema Jurídico Mexicano, de manera que permita a las partes de un procedimiento o juicio, saber el sentido y

³⁵ Jurisprudencia 2a./J. 15/2001, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Tomo XIII, Abril de 2001, página: 494

efectos de los actos y resoluciones dictados por la autoridad o tribunal competente.

Pues sólo de ésta manera, en caso de una resolución desfavorable, el afectado puede interponer los medios legalmente procedentes e idóneos para la legal defensa de su interés jurídico; ello con la finalidad de respetar el derecho que todo ciudadano tiene al acceso efectivo a la justicia.

En nuestra Constitución, como previamente lo afirme, la comunicación tiene el nombre genérico de notificación, la cual se encuentra elevada al rango de garantía individual y está consagrada implícitamente en los derechos humanos de seguridad jurídica y debido proceso, previstos en los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales; de ahí que sea de suma importancia que el acto de notificar y el cuidado que debe tenerse para que las notificaciones, se efectúen correctamente.

Siguiendo con esta misma idea, hay que decir que el procedimiento se compone de una serie de actos, fruto de la actividad administrativa o jurídica entre los ciudadanos y los órganos estatales.

Un grupo de estos actos recibe el nombre de actos de comunicación, precisamente porque son aquéllos a través de los cuales se transmiten las actuaciones de las autoridades a los destinatarios o incluso entre las propias autoridades, todo ello coordinando el sistema de todos los organismos y personas involucradas en las múltiples actividades administrativas o jurídicas del Estado.

De entre los actos de comunicación, unos tienen por destinatarios a las unidades administrativas estatales y a los tribunales de justicia, a fin de integrar armónicamente la organización de dichas unidades o tribunales; otro grupo de actuaciones tiene como destinatarios a diversos funcionarios, recabando su colaboración en cuestiones concretas, basados en el principio de auxilio administrativo o auxilio de justicia.

Por último, existe un tercer grupo de actos de comunicación, que tienen como fin, a los propios particulares, es decir, aquéllos que ya sea por su propia voluntad o a razón de la actuación de oficio de la autoridad, se encuentran sometidos a la actividad administrativa o judicial dentro de un proceso.

Como previamente mencione, el objeto de la notificación es hacerles de su conocimiento el contenido textual de las diversas resoluciones dictadas por la autoridad administrativa o el tribunal, lo cual sirve de base para condicionar su actuación posterior; esto es, dependiendo del contenido del comunicado, el ciudadano se encontrará en posibilidad de actuar en la forma en que considere más benéfica a su persona; *verbigracia*; una concesión administrativa, una resolución al derecho de petición, un requerimiento de documentación, un crédito fiscal o una devolución de impuestos.

Entonces, el procedimiento no es precisamente un diálogo entre sordos, sino que existe la mutua interacción entre los ciudadanos y la autoridad administrativa o judicial; los actos y resoluciones están destinados a los ciudadanos; de aquí la exigencia del principio de *intercomunicación y audiencia mutua* que inspira el sucederse en el proceso, obra de la responsabilidad colectiva. Ello se corrobora si se tiene en cuenta el *principio de impulso oficial* que rige los actos de comunicación.

Las resoluciones emitidas por los órganos del Estado, son y deben ser transmitidas a los ciudadanos de inmediato, precisamente atendiendo al *principio de celeridad del procedimiento*, sin necesidad de costa o petición alguna, tal como lo expresa el artículo 17 de nuestra carta magna: “*Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.*”

Ahora bien, como he dicho, es necesario que la parte interesada conozca la resolución que le afecta, pero también es de suma importancia que la autoridad que lleva a cabo el procedimiento, sea sabedora de la fecha en que el interesado tuvo conocimiento del asunto, para poder computar con exactitud si cumple la orden o si utiliza los recursos que la propia ley de la materia le confiere dentro de los plazos señalados al efecto, o si por el contrario, ha contravenido la orden u dejado prescribir la acción procedente para impugnar la resolución del tribunal competente.

Es por ello que no basta con efectuar la notificación, sino que es menester que obre en el expediente de que se trate, constancia de la fecha exacta en que fue recibida por la parte cualquiera que ésta sea.

Como dije, el Código Federal de Procedimiento Civiles, resulta aplicable tanto a los procedimientos administrativos previstos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo como en los procedimientos fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación, pues así lo disponen los artículos 2 y 5, respectivamente, en los siguientes términos:

“Artículo 2. Esta ley, salvo por lo que toca al Título Tercero A, se aplicará supletoriamente a los diversas leyes administrativas reguladas por las mismas. **El Código Federal de Procedimientos Civiles se aplicará, a su vez, supletoriamente a esta Ley en lo conducente.”**

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

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

Entonces de acuerdo a lo antes transcrito, se establece la posibilidad de que el Código Federal de Procedimientos Civiles, sea aplicado

supletoriamente a los procedimientos de naturaleza administrativa o fiscal, siempre que sea en lo conducente y en el caso de la materia fiscal, tal aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por ello, se estima conveniente tener en cuenta lo que señala el artículo 309 del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues éste hace referencia a la notificación personal como la forma para notificar algunos supuestos del juicio; dicho artículo lo transcribimos para un mejor entendimiento del tema:

“ARTÍCULO 309.– Las notificaciones serán personales:

I.– Para emplazar a juicio al demandado, y en todo caso en que se trate de la primera notificación en el negocio;

II.– Cuando dejare de actuarse durante más de seis meses, por cualquier motivo; en este caso, si se ignora el domicilio de una parte, se le hará la notificación por edictos;

III.– Cuando el tribunal estime que se trata de un caso urgente, o que, por alguna circunstancia, deban ser personales, y así lo ordene expresamente, y

IV.– En todo caso, al Procurador de la República y Agentes del Ministerio Público Federal, y cuando la ley expresamente lo disponga.”

Entonces, la notificación abarca las siguientes categorías:

- La citación, que implica un allanamiento para concurrir a la presencia administrativa o judicial en lugar y hora determinados
- El emplazamiento, que supone la fijación de un plazo para conocer la existencia de un procedimiento o demanda y la oportunidad de contestarla.
- El requerimiento, que contiene una intimidación judicial o administrativa para que una persona haga o deje de hacer alguna cosa y, por último,

- La notificación en sentido específico, o sea, como aquella que se limita a correr traslado de una resolución.

Luego entonces, resulta evidente que las consecuencias que acarrea una notificación, son el hacer sabedor del contenido de las resoluciones dictadas, así como aquellas que recaigan a las promociones presentadas por los ciudadanos.

3.3. La Comunicación a través del internet y su aplicación por las autoridades.

En líneas precedentes platicamos de los avances tecnológicos que en la actualidad tenemos a nuestro alcance, siendo uno de los más importantes el internet, lo cual ha dado lugar la llamada *revolución digital*.

De acuerdo a lo que expone Julio Téllez Valdés³⁶, la Organización de las Naciones Unidas, indicó en la Cumbre Mundial de la Sociedad de la Información 2003, que la llamada *revolución digital* en las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) ha creado una plataforma para el libre flujo de información, ideas y conocimientos en todo el planeta (recuérdese que mencionamos que éstos elementos eran la justificación de la necesidad de la comunicación del ser humano).

Así se indicó que el internet, se ha convertido en un importante recurso, que resulta vital tanto para los países desarrollados por su función de herramienta social y comercial como para el resto de los países en crecimiento por su función de pasaporte para la participación equitativa y la evolución económica, social y educativa.

Esto es, los nuevos medios electrónicos, son utilizados para acercar más a las personas, pues teniendo los equipos con la tecnología adecuada e

³⁶ TÉLLEZ VALDÉS, Julio, "Derecho Informático" 4ta Ed. Mc Graw Hill, México, página 1.

idónea, el usuario puede tener una comunicación con cualquier persona en cualquier parte del mundo, pudiendo intercambiar información y documentación (textos, fotografías, archivos, etc) realizar compras por internet, realizar contrataciones y pagos de cualquier tipo de servicio, incluso, se tiene la oportunidad de realizar una conversación verbal a través de una video llamada.

El Doctor José de Jesús Gómez Cotero³⁷, nos dice sobre las nuevas tecnologías que: *“El internet es la forma más nueva de hacer negocios, es algo más que una simple moda, es una enorme red de alcance mundial que ha permitido a usuarios, tanto ocasionales como especializados, tener acceso a una cantidad inconmensurable de información con un costo relativamente bajo. Su secreto se centra en la capacidad de interactividad con el usuario, en el Internet la relación es bidireccional, anunciante–cliente, anunciante.”*

Por otro lado, hay que señalar que en el caso de las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, las autoridades han aprovechado en buena medida el uso de la tecnologías de la información y comunicación, pues desde hace varios años, han implementado herramientas tecnológicas con un doble fin; el primero, que los ciudadanos puedan tener acceso a dichas herramientas a efecto de poder realizar trámites administrativos que van desde una simple consulta a requisitos administrativos, pasando por una denuncia de queja administrativa hasta el hecho de poder cumplir con sus obligaciones de pago de impuestos.

Mientras que el segundo objetivo buscado a través del uso de las tecnologías en el gobierno, consistente en varios factores a saber; la simplificación y facilidad administrativa; evitar el excesivo formalismo; la reducción de plazos y costos, así como fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

³⁷ ASOREY O. Rubén, CAMPAGNALE, Pablo, Coordinador, “Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónico” Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2005.

Sobre esto, el Tratadista Colombiano Roberto Laguardo Giraldo³⁸, señala que la informática y la tecnología están reinventando la administración pública, fomentando mayores canales de intercomunicación sin olvidarse del necesario control y del respeto de las garantías de los administrados.

Por su parte, Javier Moreno Padilla³⁹, sobre las nuevas tecnologías, nos señala que es importante tener presente que los cambios trascendentales en el ámbito social y económico han estado ligado a la utilización de las tecnologías de vanguardia; esto es, el progreso tecnológico que los Estados han adoptado y asimilado oportunamente son protagonistas del desarrollo y marcan las tendencias a seguir en cuanto al uso de dichas tecnologías en casi todos los ámbitos de desenvolvimiento del ser humano.

Entonces, las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones ofrecen la oportunidad fundamental para el incremento de la eficacia, la transparencia y el acometimiento de los fines estatales, siendo el uso del internet, el factor determinante para lograr tales beneficios.

Sobre el avance tecnológico, nuevamente consideramos la opinión del Doctor Gómez Cotero⁴⁰, quien nos dice que el avance tecnológico no escapa del interés de las autoridades fiscales pues éstas ven nuevas herramientas que permiten hacer más eficiente el cumplimiento de sus funciones, aprovechando las ventajas que ofrece la tecnología, no solo por la agilidad en el procesamiento de datos y la posibilidad de detectar errores, sino además por la reducción en los costos económicos que ello representa, en lo que hoy se denomina *e-gobernet*.

³⁸ LAGUARDO GIRALDO, Roberto, "Actos Administrativos por medios electrónicos"; consultable digitalmente en la Biblioteca Jurídica Virtual de la UNAM; <http://revistas.colaboración.juridica.unam.mx/index.php/universitas/articulo/view729/10>. Páginas 91 y 92.

³⁹ MORENO PADILLA, Javier, "Medios Electrónicos en el Derecho Fiscal", Dofiscal Editores, S.A. DE C.V., México, 2006.

⁴⁰ GÓMEZ COTERO, José de Jesús, "Derecho Procesal Fiscal" 1 ed. Novum, México, 2014, páginas 387

En opinión de Julio Tellez Valdés ⁴¹ las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) son una oportunidad y un medio excepcional para transformar de manera estratégica la administración pública en lo que se ha denominado gobierno electrónico. El gobierno electrónico (e-government) es un concepto de gestión que fusiona el empleo adecuado y acentuado de las tecnologías de la información y comunicación, con modalidades de gestión y administración, como una nueva forma de gobierno.

Entonces, de acuerdo a los doctrinarios citados, se advierte que a partir de la implementación del internet en las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, las autoridades buscan lograr sus objetivos, para lo cual ejercen y despliegan sus facultades mediante el uso del internet, como una nueva forma de comunicarse e interactuar con los individuos, haciendo mucho más ágil, transparente y eficiente el trato con los ciudadanos.

Según Téllez Valdés⁴², en México el internet se remonta al año de 1987, aunque fue a partir de 1992, cuando se creó Mexnet, A.C., siendo una organización de instituciones académicas que buscaba en ese momento, promover el desarrollo de internet mexicano, estableciendo un *backbone*⁴³ nacional, crear y difundir la cultura de redes y aplicaciones con relación al internet y contar con conexiones a nivel mundial, siendo la primera institución educativa en iniciar con una *home page* el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores Monterrey, seguido por la Universidad de las Américas, para posteriormente conformar la Corporación Universitaria para el Desarrollo del Internet, compuestas por varias instituciones privadas y públicas, como la UNAM, el IPN, UAM, y UAT, entre otras.

⁴¹TÉLLEZ VALDÉS, Julio, "Derecho Informático" 4ta Ed. Mc Graw Hill, México, página 35.

⁴² *Idem*, Página 101

⁴³ (Columna vertebral) se refiere a las principales conexiones troncales de internet- Wikipedia- la enciclopedia libre.

Por cuanto hace a la aplicación del internet en las relaciones entre las autoridades y los ciudadanos, México, desde el año 2003, comenzó a implementar en los procedimientos administrativos y fiscales, nuevas tecnologías electrónicas basadas en el uso de medios digitales para que los ciudadanos ejercieran sus derechos y cumplieran con sus obligaciones.

Tal es el caso de las reformas al Código Fiscal de la Federación, para adicionar un capítulo segundo denominado “DE LOS MEDIOS ELECTRONICOS”, donde se estableció un articulado que permite a las autoridades y ciudadanos interactuar en materia de presentación de documentos fiscales a través de medios electrónicos situados en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual, únicamente se necesita darse de alta ante la autoridad, quien te proporciona una clave de usuario y una firma electrónica avanzada y te solicita una contraseña.

Un ejemplo de esto, es lo que se menciona en el artículo 17-D del ordenamiento tributario, el cual en su cuarto párrafo define lo que debe entenderse por documento digital, siendo éste, *“el mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”*

En el caso del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a partir de la reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo⁴⁴, se creó el juicio en línea, mismo que mediante el uso de una firma electrónica avanzada, clave de acceso y contraseña, tanto ciudadanos, autoridades y todo tipo de personas involucradas en el juicio, pueden a través de la nueva tecnología, actuar en el juicio contencioso administrativo; esto implica que su presencia física en el Tribunal ya no es indispensable, pues las diversas actuaciones en juicio (presentación de demanda, contestación, ampliación, contestación o

⁴⁴ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 12 de junio de 2009.

cualquier otra promoción) pueden presentarse desde cualquier computadora estando en cualquier parte del mundo.

En efecto, a través de la nueva regulación electrónica, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, introdujo nuevos conceptos al juicio contencioso administrativo, los cuales en el juicio ordinario tradicional (en papel) no se tienen, como son los previstos en el artículo 1-A, de la ley, donde se señalan los significados para la ley, del acuse de recibo electrónico, archivo electrónico, boletín electrónico (hoy jurisdiccional) documento electrónico digital, expediente electrónico, firma digital, firma electrónica avanzada y la definición del juicio en línea, la cual merece ser mencionada pues consiste en la sustanciación y resolución del juicio contencioso administrativo, federal en todas sus etapas, así como de los procedimientos previstos en el artículo 58 de la Ley, a través del Sistema de Justicia en Línea.⁴⁵

Otro ejemplo del uso de medios electrónicos en las relaciones Estado-ciudadanos es el caso que tiene la Secretaría de la Función Pública, la cual a través del uso de la plataforma electrónica instalada en su página de internet denominada “*Declaranet Plus*” los servidores públicos de los tres poderes de la Unión y demás organismos centralizados, descentralizados y paraestatales, tienen la posibilidad de presentar las declaraciones patrimoniales (inicio, modificación, conclusión o de posible conflicto de intereses) mediante el uso de una computadora e internet.

Tal formalidad se encuentra regulada en el artículo 34 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, donde se señala lo siguiente:

“Las declaraciones de situación patrimonial deberán ser presentadas a través de los medios electrónicos, empleándose medios de identificación electrónica.”

⁴⁵ Sistema informático establecido por el Tribunal a efecto de registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento contencioso administrativo que se sustancie ante el Tribunal. Fracción XV del artículo 1-A.

Es importante mencionar que la aludida disposición, hace una excepción a la obligación de que la declaración sea presentada por medios electrónicos, siempre que se esté en el siguiente caso:

“El caso de municipios que no cuenten con las tecnologías de la información y comunicación necesarias para cumplir con lo anterior, podrán emplearse formatos impresos, siendo responsabilidad de los Órganos internos de control y las Secretarías verificar que dichos formatos sean digitalizados e incluir la información que corresponda en el sistema de evolución patrimonial y de declaración de intereses.”

4. ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA Y DE LA JURISPRUDENCIA

4.1. Contabilidad Electrónica, de la Revisión Electrónica y del Buzón Tributario.

A partir del 1 de enero de 2014, entraron en vigor algunas de las nuevas disposiciones en materia de contabilidad electrónica, revisión electrónica y buzón tributario, siendo este un nuevo sistema normativo que regula diversos mecanismos implementados por el legislador para integrar un sistema de contabilidad electrónica estándar a fin de agilizar y eficientar los procesos de fiscalización y recaudación.

Es a través de esta nueva herramienta tecnológica, similar a la que ya utilizaba España y Chile, mediante la cual el Servicio de Administración Tributaria, se auxilia para ejercer sus facultades de vigilancia fiscal y en su caso, de determinación mediante el procedimiento previsto en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Es así, como en México, los avances tecnológicos en materia de comunicación, no sólo auxilian a los ciudadanos en su vida y relaciones privadas con las demás personas, sino que, también sirven como una herramienta de la autoridad fiscal para poder verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, lo cual deja en segundo término, la formalidad ya tradicional de las visitas domiciliarias ínsito⁴⁶ o la revisión de la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal, comúnmente llamada revisión de escrito o gabinete.⁴⁷

En efecto, mediante la aludida reforma fiscal, el gobierno federal instituyó la revisión electrónica, la contabilidad electrónica que incluye la obligación de enviarla mes con mes al Servicio de Administración

⁴⁶ Artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁷ Idem, fracción II.

Tributaria, así como la creación de un buzón tributario electrónico, el cual es el medio de comunicación asignado por el organismo a los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, lo cual otorga la facultad legal de que la autoridad tributaria, tenga en todo momento libre acceso a la información y documentación correspondiente a las transacciones económicas que los contribuyentes cotidianamente hagan respecto de sus operaciones comerciales; básicamente, movimientos contables y registros sobre ingresos y gastos, sin ser exigible un mandamiento escrito emitido por autoridad competente en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

A la par, se establece la ineludible obligación de los contribuyentes de subir la contabilidad a través del buzón tributario, debiendo cumplir las disposiciones específicas emitidas a través de las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

En el caso del buzón tributario como medio de comunicación electrónica, el Servicio de Administración Tributaria podrá hacer del conocimiento del contribuyente, requerimientos, oficios, o cualquier tipo de información o resolución relacionada con la situación fiscal y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso aquéllas que por su afectación jurídica, puedan ser impugnadas por el destinatario.

En tanto que, el contribuyente podrá hacer consultas, dar cumplimiento a los requerimientos, enviar la documentación escaneada o bien, impugnar la resolución que considera que afecta su interés jurídico.

El Servicio de Administración Tributaria en su página de internet⁴⁸, señala que este nuevo canal de comunicación electrónico, permite la comunicación con los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas.

⁴⁸ <http://www.sat.gob.mx>

Asimismo, se indica que a través de este canal, el Servicio de Administración Tributaria les notifica actos administrativos y da respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas.

Incluso señalan que lo puede utilizar cualquier persona, física o moral, que tenga la necesidad de realizar trámites y desee hacerlo con facilidad desde la comodidad de su casa u oficina.

Asimismo, debe indicarse que en la página electrónica de internet del Servicio de Administración Tributaria, se tiene que, para la implementación y uso del buzón tributario, el ciudadano o contribuyente requiere de los siguientes elementos tecnológicos⁴⁹:

“Para hacer uso de este servicio debes cumplir con los siguientes requisitos:

- *e.firma vigente (archivos .cer y .key).si aún no cuentas con ella, conoce los requisitos para su trámite, [aquí](#).*
- *Contraseña (antes CIEC) actualizada, si no cuentas con ella, trámitala [aquí](#).*
- *Correo electrónico registrado en Buzón Tributario, si deseas realizar el registro en este momento, da clic [aquí](#).*

Para el aplicativo de administración ubicado en el portal de trámites y servicios, los requerimientos son:

- *Internet Explorer 10 o superior*
- *Firefox 30.0 o superior*
- *Safari 6.1 o superior*
- *Chrome 27.0 o superior*

Dispositivo móvil (teléfono inteligente o tableta), con los siguientes requerimientos mínimos:

- *Servicio de Datos*
- *SO Android 4.0 o superior*
- *SO iOS7 o superior*

⁴⁹ <https://login.siat.sat.gob.mx/nidp/idff/sso?id=mat-ptsc-totp&sid=0&option=credential&sid=0>

Contar con la app SAT móvil previamente instalada en el dispositivo, la cual podrás descargar a través del Play Store o Apple Store.

Esto implica que, teniendo tales elementos electrónicos, los ciudadanos podrán tener acceso a las herramientas electrónicas instaladas en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, tales como el buzón tributario.

4.2. Considerandos Tercero y Cuarto.

(Sobreseimiento parcial del juicio de amparo indirecto)

En el presente subcapítulo, analizaré la ejecutoria en las partes donde la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió declarar parcialmente ilegal el sobreseimiento en el juicio de amparo indirecto había decretado el Juez de Distrito, respecto de las normas que sustentan la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, pues consideró que los artículos 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, componen un nuevo sistema normativo electrónico.

Tal pronunciamiento es para mí, el sustento de la declaratoria de constitucionalidad de las normas que componen tales herramientas electrónicas, pues se constitucionalizó todo un procedimiento electrónico compuesto por una serie de pasos a seguir por los contribuyentes que componen un circuito, donde el primer paso es el dado por el contribuyente al cumplir con el deber de subir la contabilidad a la página electrónica de internet del Servicio de Administración Tributaria, quien a su vez, en forma constante podrá monitorear cada uno de los movimientos contables de los contribuyentes y una vez detectada una discrepancia podrá iniciar el procedimiento de revisión electrónica para llegar a pedir la justificación de tal discrepancia, pudiendo llegar a determinar un crédito fiscal.

Entonces, resultaba muy difícil que uno de esos pasos fuera declarado inconstitucional, ya que para la efectividad del procedimiento es indispensables que sean constitucionales las tres herramientas (contabilidad electrónica, revisión electrónica y buzón tributario), pues las tres se encuentran perfectamente articuladas de tal manera que en forma conjunta garantiza la efectividad de la vigilancia, revisión y en su caso, la determinación del tributo.

Por ello, decimos que al ser considerado como un sistema normativo electrónico, era muy difícil que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declarada inconstitucional alguno de los artículos que sustentan dicho sistema, pues si bien, se declararon inconstitucionales dos partes de dicho sistema, como son:

La obligación prevista en el Anexo 24, apartado G, en cuanto a que los contribuyentes que utilicen el estándar del formato “Sello DigitalConteElec” deberá sujetarse a las disposiciones fiscales así como a los lineamientos técnicos y sintaxis para la generación de archivos XML, especificados por el consorcio w3, establecidos en la dirección electrónica <http://www.w3.org>.; tal declaratoria obedeció a que la información contenida en ese sitio web, se encontraba en idioma inglés, lo cual vulneró el principio de seguridad jurídica, pues no obstante que en México no existe una disposición que señale que el idioma español es la lengua oficial, su uso es común a todos, por lo que para cumplir con la obligación de subir a la red la contabilidad electrónica, dicha información debió estar en idioma español.

Así como el segundo párrafo, de la fracción IV, del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que tal disposición violenta el derecho de audiencia establecido en el artículo 17 Constitucional, al señalar que las cantidades preliquidadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, cuando el contribuyente no aporte pruebas para desvirtuar las discrepancias determinadas por la autoridad.

Siendo que conforme a dicho derecho, para poder ser despojado de un bien mediante el procedimiento administrativo de ejecución, se debe permitir a la parte afectada la presentación de pruebas y argumentos para defender su derecho.

Sin embargo, tales disposiciones no obstante su declaratoria de inconstitucionalidad, muy poco afectaron al sistema normativo de contabilidad electrónica, ya que persistieron la obligación de subir la contabilidad electrónica, la facultad de la autoridad de practicar una revisión electrónica sin necesidad de entregar al contribuyente un escrito emitido por autoridad competente en la que funde y motive la causal legal del procedimiento y además, el buzón tributario como medio de comunicación en el que incluso se puede notificar una liquidación y sus consecuencias legales.

En el Considerando Tercero, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, realizó un pronunciamiento en el sentido de corregir algunas incongruencias advertidas en la sentencia del Juez de Distrito; las cuales básicamente consisten en que en el Considerando Octavo se sobreseyó el juicio respecto de las reglas 2.2.6., 2.12.2 y 2.12.4, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, pero en los Considerandos Décimo primero, Décimo Segundo y Décimo Tercero, se negó el amparo respecto de los mismos numerales.

Asimismo, se precisaron los pronunciamientos de la sentencia recurrida, donde el Juez de Distrito decretó el sobreseimiento en el juicio de amparo indirecto, por las siguientes causas

Por extemporaneidad de la demanda, respecto de las siguientes normas:

- ❖ Los artículos 17-K y 28, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación.

- ❖ Las reglas 2.2.6., 2.12.2 y 2.12.4, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.
- ❖ El artículo 33, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por falta de interés jurídico, respecto de las siguientes normas:

- ❖ Los artículos 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ Los artículos 61 y 62, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por cesación de efectos jurídicos, respecto de las siguientes normas:

- ✓ Las Reglas impugnadas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

Así, en la ejecutoria se advierten las causas por las que el Juez de Distrito determinó sobreseer en el juicio de amparo indirecto por extemporaneidad, donde adujo que los artículos 17-K del Código Fiscal de la Federación y las reglas 2.2.6., 2.12.2 y 2.12.4, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (reguladoras del buzón tributario) y los artículos 28, fracciones I y II, del código tributario y 33 de su reglamento (reguladoras de la contabilidad electrónica) eran normas de naturaleza autoaplicativas, dado que vinculan a los contribuyentes desde su entrada en vigor.

Aquí estimo pertinente hacer una pausa para tener plenamente entendido cuáles son las normas autoaplicativas y cuáles heteroaplicativas.

Así, respecto de las primeras hay que señalar que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al ciudadano a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en jurisprudencia que para distinguir a las normas autoaplicativas sobre las heteroaplicativas, debemos acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, el cual constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada.

Esto es, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal.

En este sentido, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.⁵⁰

⁵⁰ Jurisprudencia P.J/. 55/97 consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, del mes de julio de 1997, página 5. "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA."

En ese sentido, en la ejecutoria se precisó que el Juez de Distrito había determinado que el artículo 17-K, con excepción de su fracción I, así como el artículo 28, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, entraron en vigor el 1 de enero de 2014, en tanto que la fracción I del primer numeral citado entró en vigor el 30 de junio del mismo año, de acuerdo a los artículos transitorios primero y segundo del Decreto Presidencial.

Por lo que si la demanda de amparo indirecto se promovió el día 9 de agosto de 2014; entonces, concluyó que la demanda se presentó fuera del plazo legal previsto en la Ley de Amparo. (Individualización incondicionada)

Identidad de razón consideró el Juez de Distrito respecto del artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pues éste entró en vigor el 3 de abril de 2014, según el Decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación un día antes, por lo que también se determinó sobreseer en el juicio de amparo indirecto.

Ahora bien, respecto del sobreseimiento del juicio de amparo indirecto por falta de interés jurídico, el Juez de Distrito determinó decretar el sobreseimiento del juicio, con fundamento en la fracción V, del numeral 63, de la Ley de Amparo, en virtud de que consideró que se actualizó la causal de improcedencia prevista en la fracción XII, del artículo 61, de la citada ley, respecto de las normas consistentes en los artículos 42, fracción XI y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, así como los diversos 61 y 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pues el Juez de Distrito las consideró como normas heteroaplicativas; por lo que indicó que el actor del juicio no demostró la existencia de un acto de aplicación en su perjuicio, (individualización condicionada) pues de autos no se advirtió que se hubiera iniciado un proceso de fiscalización mediante la revisión electrónica regulada por dichas normas tributarias.

Finalmente, respecto del sobreseimiento del juicio de amparo por cesación de efectos, el juicio de amparo indirecto se sobreseyó respecto de las reglas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en virtud de que a decir del Juez, cesaron sus efectos, debido a que en el artículo primero transitorio de la mencionada Resolución Miscelánea, se determinó que la misma tendría vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual comprendió a sus resoluciones modificatorias, como las impugnadas.

Sobre todo, aseguró el Juez de Distrito, si la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, consideró lo previsto en la Resolución correspondiente al año 2014, respecto de 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 consecuencia, el Juez de Distrito determinó sobreseer en el juicio de amparo indirecto por ser improcedente la demanda, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 61, fracción XXI y 63, fracción V, de la Ley de Amparo.

Por su parte, los Ministros de la Segunda Sala, determinaron parcialmente fundados los agravios hechos valer por la parte quejosa, en tanto que consideraron que le asistió la razón, en cuanto a que los preceptos legales combatidos (artículos 17-K, 28, fracciones I a IV, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación) conforman una “unidad normativa” en tanto que prevén un nuevo sistema para el cumplimiento y verificación de las obligaciones impuestas a los contribuyentes, por cuanto se refiere a la contabilidad, debiendo tenerse en cuenta que el buzón tributario es el medio para enviar su información contable a la autoridad fiscal y para ser el medio de comunicación autoridad-contribuyente, para ser notificados de las resoluciones que se emitan en las revisiones electrónicas, ya sea de carácter provisional o en su caso, aquellas que puedan ser recurribles.

Tal consideración, dijo la Segunda Sala, deriva de la exposición de motivos que dio nacimiento a la reforma publicada mediante el Decreto presidencial el 9 de diciembre de 2013, donde se consideraron los siguientes aspectos:

- ✓ Avanzar y simplificar la actividad administrativa, otorgando a los contribuyentes facilidades para su inscripción al registro federal de contribuyentes a través del internet.
- ✓ Evitar el excesivo formalismo que existe con los trámites personales que se hacen ante el Servicio de Administración Tributaria, mediante el uso de papel y ante las ventanillas.
- ✓ Fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- ✓ Aprovechar la tecnología existente en materia de comunicación e información.
- ✓ Disminuir costos y plazos, estableciendo un sistema de comunicación autoridad–contribuyente consistente en el buzón tributario, mediante el cual, los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal mediante la vía electrónica, incrementando la eficacia de sus gestiones.

Bajo tales consideraciones, el Congreso de la Unión, determinó adicionar los artículos 17–K y 53–B, del Código Fiscal de la Federación.

Reformar el artículo 28, en sus fracciones I, II, III, IV y 42, primer párrafo, en sus fracciones I, II, III, IV, V y IX, del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, los Ministros precisaron que, de acuerdo a la exposición de motivos y el propio texto de las disposiciones mencionadas, el buzón tributario consiste básicamente en sistema de comunicación electrónico abierto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria⁵¹ a través del cual la autoridad tributaria podrá notificar cualquier acto o resolución administrativa emitida, mientras que los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso, dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad hasta consultar su situación fiscal.

Asimismo, concluyeron que este medio servirá para que la aplicación de facultades de comprobación de la autoridad, en específico, la revisión electrónica prevista en la fracción IX, del numeral 42, del Código Fiscal de la Federación, la cual es similar a la revisión de la contabilidad ante las autoridades fiscales, comúnmente llamada revisión de gabinete prevista en los artículos 42, fracción II y 48 del código tributario.

En conclusión de lo anteriormente expuesto, se determinó revocar la sentencia recurrida en la parte donde se sobreseyó por extemporaneidad y por falta de interés jurídico respecto de los artículos 28, fracciones II, III y IV, 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación; así como los artículos 33, 61 y 62, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las reglas 2.2.6, 2.12.2 y 2.12.4, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, a razón de que la Segunda Sala consideró las disposiciones que componen la contabilidad electrónica, componen una “unidad normativa”, por lo que la facultad de la revisión electrónica como el buzón tributario, como normas heteroaplicativas pueden ser impugnados conjuntamente con las disposiciones que componen la contabilidad electrónica; esto es, con los artículos 17-k y 28, del ordenamiento tributario federal.

Esto porque, conforme a la fracción III, del artículo transitorio segundo del Decreto presidencial, con relación al artículo cuadragésimo tercero transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, las obligaciones

⁵¹ <http://www.sat.gob.mx>

previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del aludido código tributario, entraron en vigor el 1 de julio de 2014, por lo que si la demanda se presentó el 9 de agosto del mismo año, ésta fue presentada dentro del plazo legal de 30 días hábiles que establece el artículo 17, fracción I, de la Ley de Amparo.

Respecto del sobreseimiento por cesación de efectos, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó confirmar la sentencia del Juez de Distrito.

En virtud de lo anterior, la Segunda Sala procedió a resolver los argumentos hechos valer en contra de las disposiciones fiscales que sustentan la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, señalando que el análisis se realizaría en su integridad; en tanto que lo expresado por la quejosa en la demanda de amparo indirecto y sus ampliaciones, no fueron analizados por el Juez de Distrito, por lo que se analizarían dichos argumentos conjuntamente con los expuestos en la vía de amparo en revisión.

4.3. Considerando Quinto.

(Análisis de la Constitucionalidad del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, desde la óptica del Principio de Seguridad Jurídica)

La Segunda Sala resolvió uno de los agravios hechos valer por el impetrante de garantías, en el que adujo que el artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, es violatorio del principio de seguridad jurídica en virtud de que prevé la existencia del buzón tributario como medio para notificar resoluciones, incluso de carácter definitivo, sin que exista la plena certeza del ciudadano de tener conocimiento de la resolución, ya que dicho medio contiene riesgos que pueden perjudicar al contribuyente, como son:

- *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 lo 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 (sic) 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.

Sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió infundado el agravio, indicando que la norma no es inconstitucional.

En principio, estableció que el derecho a la seguridad jurídica se encuentra regulado como una noción de contenido sustantivo del artículo 16 Constitucional, a través del cual se impone a los órganos estatales a conminarse a un grupo de requisitos observables al momento de emitir sus actos, para que a su vez, los ciudadanos no caigan en incertidumbre en sus relaciones con el Estado.

Asimismo, señaló que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencialmente ha establecido que el derecho de seguridad jurídica es respetado por las autoridades legislativas, cuando las disposiciones de observancia general que emiten, generan certidumbre a los ciudadanos sobre las consecuencias jurídicas de su conducta, pero también, cuando se trata de normas que confieren facultades a las autoridades, la acotan y la limitan en forma tal, que impiden que aquéllas actúen de manera arbitraria, en función de las normas a las que deben sujetarse, al ejercer dicha potestad.

También precisó que en materia tributaria el derecho fundamental de seguridad jurídica radica en saber a qué atenerse, respecto de la regulación normativa prevista en la ley y actuación de la autoridad fiscal, tendiendo como manifestaciones concretas, la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Continúo indicando que de acuerdo a la exposición de motivos de la norma, el buzón tributario tiene como objetivos:

- Avanzar y simplificar la actividad administrativa.
- Evitar el formalismo excesivo.
- Fermentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Aprovechar la tecnología existente,
- Disminuir plazos y costos de los trámites administrativos y notificaciones.

Así, bajo la perspectiva legislativa, a través del buzón tributario se propuso la creación de un sistema de comunicación electrónico, sin costo alguno para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales, pudiendo notificarle diversos documentos y actos administrativos; así como también se le permitirá al contribuyente presentar promociones, solicitudes, avisos, escritos de cumplimiento de requerimientos fiscales, por medio de documentos electrónicos y digitalizados, e incluso, se le permitirá consultar su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual, en opinión de la propuesta de reforma, facilitará el cumplimiento de obligaciones fiscales en beneficio de los contribuyentes.

Ante tales consideraciones, la Segunda Sala, resolvió que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, no propicia una incertidumbre en el contribuyente, ni permite a la autoridad una actuación arbitraria o caprichosa, en la medida que el artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, solamente instaura un nuevo canal de comunicación entre la autoridad y los ciudadanos, aprovechando los avances de la tecnología además de que se precisa con toda claridad cuál es su propósito.

También se resolvió que en su último párrafo, la norma analizada tampoco atenta contra el derecho de seguridad jurídica, debido a que las obligaciones de consultar el buzón tributario dentro de un determinado

lapso de tiempo, una vez recibido el aviso electrónico y la medida dispuesta para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del medio elegido, tienen la finalidad de dotar de eficacia al nuevo sistema de comunicación, pues a través de tales pasos, se asegura por primera vez y de ahí en adelante, el cabal funcionamiento del sistema.

Por ello, la Segunda Sala indicó que la norma reclamada deja en claro al contribuyente a qué atenerse, porque le da a conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad fiscal, 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 en su contra y que por la misma vía deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a requerimientos que se le formulen y realizar consultas sobre su situación fiscal.

Sobre este punto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria y caprichosa, en la medida que establece con precisión el objeto y la finalidad del buzón tributario, el cual no podrá tener otro uso distinto para el que fue creado.

Finalmente, con respecto al argumento del impetrante de garantías, en cuanto a que no se puede saber el momento exacto en que la autoridad va a notificar alguna resolución, lo que implica para el contribuyente estar todo el tiempo al pendiente del buzón tributario; la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que el artículo es constitucional en virtud de que no es necesario que la norma contenga los lineamientos del procedimiento de notificación y la forma en que aquéllas surtan sus efectos legales, pues ésta no es su finalidad, sino únicamente la de instaurar un sistema de comunicación electrónica.

Que para ello, en todo caso, debe atenderse lo que dispone el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, el cual de acuerdo a su redacción

y exposición de motivos que la creó, es una norma diversa a la tildada de inconstitucional, con sus propias motivaciones, que en específico, se encarga de regular todo lo correspondiente a las notificaciones mediante el buzón tributario, por lo que en todo caso, es ésta disposición la que debe cumplir con las exigencias constitucionales.

En consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que el artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, al prever únicamente el buzón tributario como medio de comunicación, no transgrede el derecho a la seguridad jurídica.

4.4. Considerando Sexto.

(Interpretación del primer párrafo del artículo 16 Constitucional bajo los principios de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio)

La Segunda Sala resolvió infundado el agravio del recurrente, en el sentido de que el "nuevo sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales" es inconstitucional, porque vulnera los derechos fundamentales de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, debido a que las autoridades fiscales tienen a su disposición la información necesaria que les permite fiscalizar al contribuyente de manera permanente, sin que exista un mandamiento escrito en el que funde y motive la causal legal del procedimiento.

Dicha conclusión radicó principalmente en la interpretación que sobre el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Federal, realizó la Segunda Sala, al resolver que:

"Son infundados los argumentos enderezados en ese sentido.

Lo anterior es así, pues, en principio, cabe señalar que el actual párrafo primero del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos –sobre el cual descansan los planteamientos de la parte disconforme–, fue expedido en una época en la que evidentemente no existían los medios de comunicación electrónicos.

Así, la Suprema de Corte de Justicia de la Nación, como máximo intérprete de la Constitución General de la República, debe precisar el sentido y alcance

de sus postulados, atendiendo a la realidad histórica, lo que de suyo implica considerar que, en la actualidad, los avances tecnológicos permiten implementar mecanismos de comunicación entre la autoridad y el gobernado que faciliten tanto el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de obligaciones, como el ejercicio de las facultades conferidas a la autoridad administrativa.

Luego entonces, a partir de esa realidad histórica, se estima que ni la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos, ni la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, constituyen –en sí– un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

La Segunda Sala dijo que en la época que fue expedido el artículo 16 no existían los medios de comunicación, por lo que Suprema Corte de Justicia de la Nación, como máximo intérprete de la Constitución General de la República, debe precisar el sentido y alcance de sus postulados, atendiendo a la realidad histórica.

Que tal premisa implica considerar que, en la actualidad, los avances tecnológicos permiten implementar mecanismos de comunicación entre la autoridad y el ciudadano que faciliten tanto el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de obligaciones, como el ejercicio de las facultades conferidas a la autoridad administrativa.

Que en vista de ello, a partir de esa realidad histórica, se estima que ni la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos, ni la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, constituyen –en sí– un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

Que ante ello, no resulta necesario un mandamiento escrito de autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, por lo que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, no violaba los derechos de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio.

4.5. Considerando Séptimo.

(Análisis de la constitucionalidad de los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación; desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia)

En el caso del derecho a la seguridad jurídica la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reiteró lo que había expuesto en el Considerando quinto, en el sentido de que el artículo 17-K, del Código Fiscal de la Federación, no era violatorio del derecho en comento, pues indicó que lo que pretendía el demandante era impugnar el citado precepto, lo cual ya había sido materia de pronunciamiento en el Considerando quinto.

En cuanto al procedimiento previsto en los artículos 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, la Segunda Sala indicó que tales disposiciones tampoco eran violatorias ni del derecho de seguridad ni del derecho de acceso efectivo a la justicia en virtud de lo siguiente:

Consideró infundado el argumento del demandante en cuanto a que conforme al artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad debe ser escrito y notificarse personalmente a fin de que pueda ser notificado; sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respondió diciendo 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.”

Posteriormente, apoyó su resolución en lo que disponen los artículos 38 y 134 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que 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.

Que lo anterior es así, en virtud de que tratándose de la revisión electrónica, el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria inician con la notificación de la resolución provisional, en la que se deberán precisar los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información que tiene en su poder y, en su caso, la pre-liquidación de las contribuciones omitidas; y;

Culminan con la notificación de la resolución definitiva, lo que deberá realizarse dentro de los 40 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.

Ahora bien, respecto del derecho de acceso efectivo a la justicia, la Segunda Sala resolvió que las disposiciones tampoco violan dicho derecho, en virtud de que el artículo 134, del Código Fiscal de la Federación, expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse, notificados mediante el buzón tributario, 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.

4.6. Consideraciones Propias sobre la Ejecutoria.

Desde mi particular punto de vista, la ejecutoria no está suficientemente soportada, en virtud de lo siguiente.

Comenzaré mi pronunciamiento con lo resuelto en el Considerando Sexto, donde la Segunda Sala hizo una interesante interpretación del primer párrafo, del artículo 16 Constitucional, respecto de los principios de legalidad y seguridad jurídica, para posteriormente, pronunciarme sobre los Considerandos Quinto y Séptimo.

1. En el Considerando Sexto, la Segunda Sala realizó una interpretación del primer párrafo del artículo 16 Constitucional, aduciendo que al ser la intérprete de la Constitución, corresponde determinar sus postulados, para concluir que la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página

de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no constituyen –en sí– actos de fiscalización, sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las “prácticas tradicionales” de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

Tal conclusión me parece desacertada en virtud de dos cuestiones:

La primera: Como lo reconoce la propia Corte en su ejecutoria, el artículo 16 Constitucional, en su primer párrafo vigente, fue redactado en 1917, lo que implica que el Constituyente de esa época, no imaginaba mucho menos prevería que en la actualidad, contáramos con una tecnología capaz de poder transmitir documentación e información a través de un *click* o que a través de ella, pudiéramos hacer video llamadas a todas partes del mundo, donde hubiera la señal de internet.

Los Legisladores de esa época, tampoco podían saber que en el año 2013, las autoridades fiscales con el uso del internet y una computadora podrían hacer revisiones mediante sistemas electrónicos a los contribuyentes para verificar que cumplen con sus obligaciones tributarias y en caso contrario, llegar a sancionarlos.

Entonces, si tal disposición no es acorde con los tiempos actuales, donde el internet ha dado pie a la llamada revolución digital y ha propiciado la creación del concepto llamado *e-government*; (gobierno electrónico) desde mi punto de vista, para considerar constitucional la revisión electrónica y el uso del buzón tributario, resultaba necesario que el artículo 16 Constitucional así lo permitiera; es decir, que previera la posibilidad de que a través de los medios electrónicos, la autoridad pudiera ejercer sus facultades de fiscalización y determinación en contra de los contribuyentes.

Dicho de otra manera; que las autoridades fiscales pudieran emitir ordenes de revisión electrónica respecto de la contabilidad del

contribuyente, a fin de cumplir con el principio de seguridad jurídica y legalidad.

En opinión de Javier Moreno Padilla⁵² la tecnología no es infalible, por lo que para no dar un paso atrás en los logros del Constituyente de 1917, se deberá reestructurar la Carta Magna para adaptar los nuevos mecanismos de comunicación, que, respetando el derecho de seguridad jurídica, permita el intercambio de información a través de los medios electrónicos, salvaguardando en todo momento los derechos de los ciudadanos.

Por supuesto que comparto esta opinión, pues estimo necesario que el primer párrafo del artículo 16, sea reformado de tal manera que sea acorde con los tiempos actuales; esto es que en su texto se incluya la posibilidad de que mediante el uso de medios electrónicos, las autoridades pueden verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, así como se contempla la obligación de poner a disposición la contabilidad mediante tales medios.

Ello es así, pues para considerar que se cumple con el principio de seguridad jurídica, como un pilar de la sociedad y del estado de derecho, se deben dar a conocer las reglas del juicio a los ciudadanos, mismas que deberán ser propuestas no por la autoridad, sino a través del pueblo mediante sus representantes y por virtud del procedimiento de formación de leyes, pues es a través de las Cámaras de Diputados y de Senadores, que los ciudadanos expresan su voluntad, pues así lo consideraron al momento de ejercer el derecho al voto popular.

Por lo que, si la voluntad del pueblo es la de que todos los que estén obligados a llevar su contabilidad electrónica, lo hagan subiendo la documentación digitalizada a la página de internet; así como permitir una revisión electrónica y tener un buzón tributario; entonces, que sea a través

⁵² MORENO PADILLA, Javier, "Medios Electrónicos en el Derecho Fiscal", Dofiscal Editores, S.A. DE C.V., México, 2006, página 48

de los medios electrónicos, pero siempre que así se haya considerado previamente en la Constitución y no con la simple interpretación al citado precepto como lo hizo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que su contenido, redactado de acuerdo a la vida social de 1917, perdurara por todo el tiempo que se estime conveniente, no obstante que su redacción data aproximadamente 96 años antes de que fuera publicada la reforma fiscal en materia de medios electrónicos.

De otra manera, no obstante que hasta jurisprudencia existe que determina la constitucionalidad de la reforma fiscal en su gran mayoría, no podemos los contribuyentes comprender como la autoridad puede actuar en contra de los ciudadanos sin que tales actuaciones se encuentren reguladas constitucionalmente, pues es obvio que atentan contra los principios de legalidad, debida fundamentación y motivación, seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia, previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

La segunda consideración por la que no comparto la resolución es porque, si a través de los artículos 28, 42 fracción IX y 53-B, de Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes están obligados a presentar la contabilidad mediante el uso de medios electrónicos y por otra parte, la autoridad puede ejercer su facultad de revisión y determinación de impuestos, mediante esa vía; entonces, es evidente que estamos ante la presencia de verdaderos actos de fiscalización.

Ello es así, si se toma en cuenta que de acuerdo a la teoría del acto administrativo⁵³, se considere al acto administrativo como la *“Manifestación unilateral de voluntad que expresa una resolución o decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite y*

⁵³ ACOSTA ROMERO, Miguel, “Compendio de Derecho Administrativo”, Porrúa, México, 1996, página 366

declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés genera.

Por ello, mi opinión no es conforme con la resolución de la Segunda Sala, al considerar que el acto de entregar la contabilidad a la autoridad mediante sistemas electrónicos en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y su posterior revisión, son y cito: “*sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.*”

Pues por un lado, nuestro sistema jurídico tributario no se basa en “prácticas tradicionales”, sino en verdaderas normas emitidas y ejecutadas por los poderes públicos competentes, a través de las cuales, se establecen con toda claridad los elementos del tributo y sus procedimientos para el pago del mismo.

En efecto, si bien, conforme al artículo 31, fracción IV, Constitucional, es un deber de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; no menos cierto lo es que dicha obligación deber ser cumplida siguiendo los procedimientos legales y reglamentarios emitidos a partir de dicha disposición constitucional; pues no obstante que se trate de una obligación, su cumplimiento está supeditado a los principios constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

Por ende, la actuación de la autoridad para hacer efectiva dicha obligación, debe estar provista de la seguridad jurídica y legalidad; sin que pueda alegarse que tal actuación está basada en “*prácticas tradicionales de recaudación*”, sino por el contrario, las funciones de la autoridad y el cumplimiento de obligaciones de los ciudadanos deben estar previstos en ley y brindar la seguridad jurídica a los particulares.

2. La Segunda Sala en los Considerandos Quinto y Séptimo, resolvió que los artículos 17-K, 42, fracción IX, y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, no son violatorios de los principios de seguridad jurídica y acceso a la justicia, pues a decir de la Segunda Sala, no existe disposición constitucional alguna que expresamente señale que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente; además, de que en los procedimientos de revisión electrónica y buzón tributario, el contribuyente se encuentra en aptitud de conocer con certeza el momento a partir del cual inicia la revisión electrónica y el momento en que surte efectos la notificación de la liquidación.

No comparto dicha resolución, en virtud de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se limitó a analizar la constitucionalidad de los artículos 17-K, 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, con base únicamente en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, dejando de ver que para el caso específico de las visitas o revisiones de la autoridad fiscal, éstas están supeditadas a los requisitos previstos en los párrafos décimo primero y décimo sexto, donde se señala que:

“En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

..

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

Si bien, en una parte de la ejecutoria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se refirió al décimo sexto párrafo; en los siguientes términos:

“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.”

Con lo cual, en principio estoy de acuerdo, pues considero que el décimo sexto párrafo, si bien se refiere a visitas “domiciliarias” no por ello debemos entender que se refiere únicamente a ese tipo de visitas; es decir, a las que se llevan en el domicilio del contribuyente, sino que tal concepto debe comprenderse en un sentido amplio y entender al concepto “visitas” como revisiones, porque de no ser así interpretado, entonces, podríamos decir que las demás formas de revisión (de gabinete, de dictamen fiscal, revisión electrónica) no estarían permitidas.

Por ello, podemos asegurar, sin lugar a dudas que los párrafos décimo primero y décimo sexto del artículo 16 Constitucional, son el fundamento constitucional que permite que las autoridades puedan realizar todo tipo de visitas.

Sin embargo, en lo que no estoy de acuerdo es que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acepta la posibilidad de que el citado párrafo permita que se lleven a cabo otras formas de revisiones distintas a las que se llevan en el domicilio incluso por medios electrónicos; pero no consideró que al igual que la visita domiciliaria, las demás formas de fiscalizar a los contribuyentes deben preceder de una

orden debidamente fundada y motivada, en la que se señala el objeto, el periodo a revisar y sobre todo, qué autoridad la emite.

Lo anterior es así, pues conforme al décimo sexto párrafo, la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos

Mientras que en el décimo primer párrafo, se señala que en toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Entonces, es indiscutible que para que la autoridad fiscal pueda revisar cualquier documento del contribuyente, en el caso, la contabilidad, debe emitir previamente una orden de cateo o de revisión, la cual en principio, deberá ser emitida por autoridad competente, de manera escrita, en la que se funde y motive la causa legal del procedimiento; además, de cumplir con lo siguiente:

- Expresar el lugar que ha de inspeccionarse.
- Se indique la persona o personas que hayan de aprehenderse:
- Se expresen los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia.
- Se levante al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Lo anteriormente expuesto denota que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver el amparo en revisión solamente consideró que el artículo 16 Constitucional permite todo tipo de revisiones, diversas a las visitas domiciliarias, pero lo que no consideró es que de acuerdo a los textos constitucionales, todas las revisiones de la autoridad fiscal están supeditadas a la emisión de una orden.

En consecuencia de lo anterior, no comparto la decisión de que la revisión electrónica no deba preceder de una orden de revisión debidamente fundada y motivada, pues con base en los principios de legalidad y seguridad jurídica que todos los ciudadanos tenemos garantizado en los artículos 1, 14 y 16 Constitucionales; en todos los casos donde la autoridad pretenda revisar los bienes, papeles, posesiones, familia o incluso a la misma persona; deberá emitir la orden respectiva, a fin de que el afectado pueda analizarla y estar seguro del objeto de la misma; es decir, quién la emite, por qué la emite y qué es lo que pretenden revisar.

Todas las respuestas a estas inquietudes al momento de la revisión, tendrán que ser contestadas por el texto de la orden; de otra manera, no podrá otorgarse al contribuyente la seguridad jurídica y legalidad que exigen los artículos 14 y 16 Constitucionales, pues en cualquier momento y bajo el arbitrio de la autoridad, podrá ser revisado sin darle la oportunidad de saber el motivo de tal revisión.

Lo expuesto lo sustento, en virtud de que si analizamos a detalle el contenido de los artículos base de la revisión electrónica (artículos 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación) podemos percatarnos que tal medio de fiscalización no es acorde con el artículo 16, párrafos primero, décimo primero y décimo sexto, de la Constitución, pues sin que medie orden fundada y motivada, se establece la facultad de la autoridad hacendaria para darle a conocer al contribuyen una

“liquidación provisional” a la cual, incluso se le va a poder acompañar de una “pre-liquidación” de adeudo de impuestos.

Lo destacable en perjuicio de los ciudadanos, es que por un lado, nunca se les avisará mediante una orden fundada y motivada de que la autoridad va a revisar su contabilidad previamente cargada en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria; esto evidentemente atenta contra el derecho de seguridad jurídica y en segundo lugar, la liquidación provisional y la pre-liquidación como se hacen llamar; están cargadas de una amenaza inminente de que si el contribuyente no logra desvirtuar alguna de las irregularidades que la autoridad presume haber cometido, se convertirá en definitiva y será un acto que afecte el patrimonio del contribuyente.

Además, hay que agregar un dato adicional, que al haberse llamado “liquidación provisional” y “pre-liquidación”, al no ser actos definitivos de la autoridad, no procederá el recurso de revocación, el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa e incluso, me atrevo a decir que el juicio de amparo indirecto, lo cual evidentemente, violenta el principio de acceso a la justicia.

3. En el Considerando Séptimo, la Segunda Sala, con relación al artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, resolvió que el buzón tributario no viola los principios de seguridad jurídica ni de acceso efectivo a la justicia.

Al respecto hay que señalar que el uso de medios electrónicos por parte del Servicio de Administración Tributaria, necesariamente tienen que cumplir con el principio de seguridad jurídica, pues como previamente se dijo, toda actuación de la autoridad, sea personalmente o mediante esta nueva forma de comunicación y fiscalización, se encuentra condicionada a cumplir con las disposiciones de la Constitución Federal.

Sobre este tema, el Doctor Gomez Cotero⁵⁴, señala que el uso masivo de los medios electrónicos en todos los campos de la administración pública, plantea una nueva visión de los derechos fundamentales, como son el debido proceso, la legalidad y la defensa, los cuales deberán estar sometidos a nuevas condiciones para la observancia de las garantías de seguridad y confidencialidad.

Al respecto también, resulta interesante tener presente la postura de Javier Moreno Padilla⁵⁵, sobre el cumplimiento de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, con relación al uso de medios electrónicos por parte de la Administración Pública frente a los ciudadanos, pues señala que el intercambio de información a través de medios electrónicos, en estricto apego a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, carece de sustento constitucional; ello, si se considera que la información que se transmite no es propiamente un documento escrito, sino que se trata de un archivo de caracteres que una vez que el destinatario los despliega conoce su contenido; además, de que se utiliza una firma electrónica en lugar de la firma autógrafa.

En mi opinión, considero que al ser el principio de seguridad jurídica, la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el ciudadano jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión; esto implica entonces, que las autoridades mediante el uso de los medios electrónicos en sus funciones de derecho administrativo; sea la actividad de recaudación del impuesto, determinación del pago o distribución de los recursos, deberá estar supeditada al requisito de la seguridad jurídica.

Es decir, por un lado, la norma que regule la actuación de la autoridad y del contribuyente durante los procedimientos de contabilidad electrónica,

⁵⁴ GÓMEZ COTERO, José de Jesus, "Derecho Procesal Fiscal", 1 ed. Novum, 2014, México, página 406.

⁵⁵ MORENO PADILLA, Javier, "Medios Electrónicos en el Derecho Fiscal", Dofiscal Editores, S.A. DE C.V., México, 2006, página 47.

revisión electrónica y buzón tributario, deberá estar provista de los elementos que componen el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 Constitucional; es decir, tal premisa será cumplida si la norma perfectamente indica la forma y términos en que el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones fiscales.

Esto es, la norma debe indicar la forma en que el contribuyente ha de subir la documentación e información que compone su contabilidad fiscal; el procedimiento a través del cual, la autoridad fiscal podrá analizar la contabilidad electrónica y en su caso, determinar si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, pues en caso contrario, la autoridad podrá iniciar de oficio el procedimiento respectivo debiendo llegar a su culminación mediante la liquidación correspondiente, previo respeto al derecho de audiencia consagrado en el artículo 14 Constitucional.

Sin olvidar que en el caso de las normas que regulan el buzón tributario, éstas también deberán estar provistas de los mismos elementos del principio de seguridad jurídica, debiendo indicar en forma particular, los elementos técnicos necesarios para su uso; el procedimiento respectivo y la consecuencia de su uso; esto es, qué sucederá cuándo el buzón tributario sea consultado o cuando no lo sea; todo ello con relación a los efectos que acarrea el no abrir el archivo que en su caso, haya sido enviado por parte del Servicio de Administración Tributaria.

Sin embargo, según vemos los artículos 17-K y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, no prevén la posibilidad de que el archivo electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria, no pueda abrirse por el destinatario desde su computadora y que por esa razón la notificación electrónica sea irregular, sino que la norma parte de la idea de que absolutamente todas las notificación electrónicas serán legalmente efectuadas, lo cual es preocupante pues todos hemos tenido por lo

menos alguna experiencia de que la tecnología en ocasiones falla y ello hace imposible poder concluir con la actividad que pretendíamos hacer.

Entonces, si la norma no prevé una excepción a la regla; en específico, sobre la posibilidad de que el archivo enviado por el Servicio de Administración Tributaria no pueda abrirse por el destinatario haciendo imposible poder ver el tipo de resolución que se está enviando, entonces, pienso que la norma no proporciona la seguridad jurídica que todo acto de autoridad debe otorgar, pues no da a conocer al contribuyente la posibilidad de que por causas ajenas a éste (fallas electrónicas) la notificación pueda reponerse o bien, que la resolución que se notifica no surta efectos legales a partir del 4 día.

No se deja de observar que el artículo 134, fracción I, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que 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.

Sin embargo, considero que tal disposición al igual que los artículos 17-K y 53-B, del ordenamiento tributario, parten de la idea de que en todos los casos, el archivo electrónico podrá ser abierto por el destinatario, dejando de ver la infalibilidad de la tecnología usada por el Servicio de Administración Tributaria.

Un ejemplo de una consideración legal sobre la infalibilidad de la notificación electrónica, es el caso previsto en el artículo 72 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual dispone que una notificación omitida o irregular, se entenderá legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado se haga sabedor de su contenido.

Sin embargo, esta posibilidad de que una notificación irregular sea considerada como legal cuando el destinatario se haga sabedor de la misma, no está considerada dentro de los artículos 53-B y 134, del

Código Fiscal de la Federación, por lo que únicamente se deja la posibilidad de que dichas notificaciones sean determinadas irregulares a través de los medios de defensa procedentes.

Sobre todo, si como hemos mencionado, los contribuyentes deberán tener como requisitos electrónicos para poder acceder al buzón tributario, la *e-firma*, que contienen los archivos *.cer* y *.key*; una contraseña actualizada; un correo electrónico en el buzón tributario, así como cualquiera de los siguientes navegadores; Internet Explorer 10 o superior, Firefox 30.0 o superior; Safari 6.1 o superior; Chrome 27.0 o superior; y en el caso de un Dispositivo móvil (teléfono inteligente o tableta), con los siguientes requerimientos mínimos: Servicio de Datos; SO Android 4.0 o superior, SO iOS7 o superior y contar con la app SAT móvil previamente instalada en el dispositivo, la cual podrás descargar a través del Play Store o Apple Store.

Esto implica que, teniendo tales elementos electrónicos, los ciudadanos podrán tener acceso a las herramientas electrónicas instaladas en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, tales como el buzón tributario, pero cuando no sea así, entonces, no podrán.

En ese sentido, de las disposiciones reguladoras de la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, así como de las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, tampoco se contempla alguna alternativa para el caso de que el contribuyente no pueda cumplir con los requerimientos de índole electrónica antes mencionados.

Así, resulta incongruente que mediante los procedimientos de la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, se exija al contribuyente cumplir con sus obligaciones fiscales, so pena de ser revisado e incluso sancionado, siendo que no existe disposición constitucional o legal que obligue a un contribuyente a que tenga que contar con el servicio de internet o deba usar una computadora, pues no

debemos olvidar que si bien, conforme al artículo 6, segundo párrafo, Constitucional, se establece que: “*El Estado garantizará el derecho de acceso a las tecnologías de la información y comunicación, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el de banda ancha e internet. Para tales efectos, el Estado establecerá condiciones de competencia efectiva en la prestación de dichos servicios.*” tal disposición solamente garantiza que nadie nos vede el derecho de acceder a internet, pero no implica que el servicio por el uso de internet sea gratis, sino que su costo tiene que ser absorbido por el propio contribuyente.

Cabe señalar que la deducción del gasto por servicio de internet, solamente implica que aproximadamente un 30% de gasto total podrá ser devuelto al contribuyente; además, de que su pago debe hacerse por transferencia bancaria, por lo que aun así, el demás 70% tendrá que ser enterado por el contribuyente.

Por ello, considero que como lo hizo valer el accionante del amparo en revisión, las normas controvertidas debieron prever la posibilidad de que los contribuyentes pudieran seguir presentando su declaración en la forma tradicional, así como que en el caso de que no se cuente con con internet, procederá la notificación de la resolución mediante cualquiera de las otras formas previstas en el artículo 134, del Código Fiscal de la Federación.

5. CONCLUSIONES.

PRIMERA. De una hermenéutica y debida interpretación de las normas fiscales que componen la contabilidad electrónica, la revisión electrónica y el buzón tributario, se advierte que todos los artículos se encuentran interrelacionados de tal forma que componen un nuevo sistema no sólo de comunicación entre las autoridades del Servicio de Administración Tributaria y los contribuyentes, sino de un sistema de verificación o mejor dicho, una nueva forma de verificación y sanción del incumplimiento de las obligaciones fiscales, con el auxilio de la tecnología existente.

Esto a razón de que el Servicio de Administración Tributaria, desde hace muchos años, ha venido implementando nuevas plataformas tecnológicas con el fin de facilitar la verificación del cumplimiento de los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales.

Dicho de otra manera, la nueva forma de revisión fiscal compone un círculo, en el que primer lugar se encuentra la obligación prescrita en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, de subir mes con mes la contabilidad respecto de las transacciones económicas; posteriormente, la revisión electrónica la cual iniciaría de oficio y cuando la autoridad lo decida y en tercer lugar, el procedimiento de notificación mediante el buzón tributario.

Por ello, concluyó que la decisión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar constitucional la reforma fiscal, con las salvedades ya apuntadas, implica un espaldarazo al sistema electrónico de revisión, pues el estudio para arribar a dicha resolución debió ser más exhaustiva, en los términos expuestos en el capítulo 4.6 “Consideraciones sobre la Ejecutoria”

SEGUNDA. En virtud del reconocimiento en la Constitución de los derechos humanos, así como las obligaciones que tienen las autoridades de respetarlos, prevenirlos y promoverlos; el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la ineludible obligación de que en sus actuaciones frente a los ciudadanos, cumplan con los requisitos constitucionales previstos en los artículos 14, 16 y 17.

Por ello, estimo que los contribuyentes deben considerar la impugnación de las actuaciones del Servicio de Administración Tributaria, lo que hará posible que la actuación de dicha autoridad se vaya normando a través de los diversos criterios jurisprudenciales que emitan el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

TERCERA. Es imparable el uso de medios electrónicos en las actividades fiscales y administrativas del Estado con las personas; esto implica que el avance tecnológico continuará desarrollándose sin ni siquiera saber si existan límites o no, por lo que debemos reconocer que el uso de los medios electrónicos por parte de las autoridades fiscal, ha reducido costos y plazos a los contribuyentes, pues las personas tienen la opción de realizar sus movimientos a través de la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, claro siempre que cuenten con internet y tengan una computadora a la mano; sin embargo, los contribuyentes exigen como garantías que tales procedimientos contengan los requisitos mínimos de seguridad jurídica, legalidad y el derecho a que en caso de estar en contra de tales actuaciones, poder controvertirlos ante los órganos legales competentes.

CUARTA. El artículo 16, primer párrafo, Constitucional, debe ser modificado pues el texto ya no es acorde a lo que actualmente vivimos con la injerencia de los medios electrónicos en las relaciones entre las autoridades y los ciudadanos. Esto permitirá evitar interpretaciones inadecuadas de la Constitución sobre textos no actuales, pues si bien no

puede exigirse que día a día se hagan modificaciones a los textos constitucionales tratando de que las normas sean acordes a los cambios sociales y los avances tecnológicos, lo cierto es que si éste artículo data desde 1917, es indispensable que el mismo sí sea modificado a fin de que las actuaciones fiscales con medios electrónicos sean considerados constitucionales.

Sobre todo si el artículo 16, en los párrafos previamente comentados, es fundamento de los derechos humanos de seguridad jurídica, fundamentación y motivación de los actos de molestia de las autoridades y protector de la persona, familia, posesiones, papeles y propiedades de los individuos.

QUINTA. La revisión electrónica y el buzón tributario no son actuaciones conformes a lo dispuesto en el artículo 16, párrafos primero, décimo primero y décimo sexto, de la Constitución, pues los artículos 42, fracción IX y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, sin que medie orden fundada y motivada, establecen la facultad de la autoridad hacendaria para darle a conocer al contribuyente una “liquidación provisional” a la cual, incluso se le va a poder acompañar de una “pre-liquidación” de adeudo de impuestos.

En efecto, tanto para la obligación de subir la contabilidad electrónica a la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, como para el acto de revisar dicha contabilidad, sí debe exigirse que previamente a su revisión se le avise al dueño de esa documentación, mediante orden legalmente emitida que la misma será revisada; ello en aras de cumplir con los principios de legalidad y seguridad jurídica, sobre todo si mediante esa revisión, la autoridad puede determinarle un crédito fiscal al contribuyente que de no ser declarado nulo o pagado, generará un perjuicio en su patrimonio.

Aunado a lo anterior, se advierte que el artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, no establece ninguna condición formal a la autoridad

para iniciar la revisión electrónica, pues no indica que previamente a la revisión de la contabilidad, el Servicio de Administración Tributaria o autoridades fiscales estatales, cuenten con indicios de que el contribuyente ha incumplido las disposiciones fiscales, sino que sin que exista una presunción del incumplimiento de las obligaciones fiscales, (lo cual dicho sea de paso atenta contra el principio de presunción de inocencia) la autoridad en todo momento puede revisar dicha documentación pudiendo llegar a la determinación del crédito fiscal.

En ese sentido, es evidente que el artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, se encuentra enderezado a la constante y perpetua revisión de la contabilidad del contribuyente, no obstante que sabemos que conforme al principio de legalidad, toda actuación de la autoridad debe contener límites a su imperio, para que no se constituya en una actuación arbitraria y desviada del poder público que le es otorgado.

Tal precisión es más evidente, si advertimos que el procedimiento de revisión electrónica, está configurado para que la autoridad una vez realizada la revisión de la contabilidad, proceda a encontrar discrepancias; sin que exista la posibilidad de que en caso de que no haya discrepancias a juicio de la autoridad, también le sea notificado al particular una resolución en la que se le de a conocer tal resolución, lo que desde mi punto de vista, daría una mayor seguridad al particular en cuanto a que ha cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales respecto del ejercicio que fue revisado.

Esto implica, que por lo menos mediante esa resolución positiva del contribuyente, lo haría sabedor de que en algún momento la autoridad procedió a revisar dicha contabilidad; sin embargo, en los términos en que está confeccionado el dispositivo del Código Fiscal de la Federación, es para que el contribuyente se entere de la revisión, cuando existen discrepancias que debe desvirtuar.

De ahí que creo que el análisis de constitucionalidad que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no fue exhaustivo sobre todos los elementos que componen los procedimientos de la revisión electrónica y el buzón tributario.

SEXTA. Como última conclusión, se estima necesario resaltar que la Jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.), contiene un vicio en su formación ya que no fue conformada de acuerdo a lo que dispone el artículo 223 de la Ley de Amparo, pues dicho precepto dispone lo siguiente:

“Artículo 223. La Jurisprudencia por reiteración de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece cuando se sustente un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos cuatro votos.

(Énfasis añadido)

Como se aprecia del texto legal, para establecer una jurisprudencia por reiteración, es necesario que se sustente un mismo criterio en 5 sentencias no interrumpidas por otra en contrario; pero tienen que ser resueltas en diferentes sesiones.

Sin embargo, los precedentes que constituyen la Jurisprudencia 2a/J. 159/2016, nos hacen ver que los Ministros de la Segunda Sala, reiteraron en 4 ocasiones el criterio; si en 4 sentencias, pero en la misma Sesión de 5 de octubre de 2016.

Por ello, me atrevo a señalar que la Jurisprudencia que se comenta no se encuentra legalmente conformada, pues se advierte que el criterio adoptado fue reiterado en Sesiones distintas, pero solamente en 2 ocasiones; esto es, los días 6 de julio y 5 de octubre de 2016.

Sin que obste que en la Sesión de 5 de octubre de 2016, fueron aprobadas 4 sentencias correspondientes a los Amparos en revisión 826/2016, 827/2016, 828/2016 y 829/2016, pues tales sentencias fueron aprobadas por los ministros de la Segunda Sala en la misma Sesión.

6. BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, “Compendio de Derecho Administrativo”, Porrúa, México, 1996.

ANTUNEZ ÁLVAREZ, Rafael, “El Derecho Fiscal y su Interpretación” 1era ed. 2010, Seo de Urgel, México, 2010.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, “Teoría General del Proceso”, 9 ed., Porrúa, México, 2000.

ASOREY O. Rubén, **CAMPAGNALE**, Pablo, “Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos” Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2005.

BECERRA BAUTISTA, José, “El Proceso Civil en México”, 3 ed., Porrúa, México, 1970.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, “Las Garantías Individuales”, Porrúa México, 1998.

CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, “Teoría de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad”, 5 ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014, página 93.

CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel. Los derechos fundamentales en México. Libro virtual, consulta en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/4.pdf>

ALEXI, Roberto y otros, Compilador **CARBONELL SÁNCHEZ**, Miguel, “Argumentación Jurídica, proporcionalidad y ponderación”, 1 ed., Centro de Estudios Jurídicos Carbonell, A.C., México, 2014, página XIII.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco, “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal” 2 ed., Porrúa México, 1997.

CORREAS, Oscar, "Acerca de los Derechos Humanos", 1 ed. Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario" Limusa, México, 1997.

DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael, "Diccionario de Derecho", 22 ed., Porrúa, México, 1996.

EDICIONES ESPECIALES, "Medios Electrónicos" IDC Seguridad Jurídico Fiscal, México.

FAYA VIESCA, Jacinto, "Finanzas Públicas", Porrúa, México, 1 ed. 1981

FLORES, Marcelo, Groppi Tania y Pisillo Mazzeschi Ricardo, "Diccionario de derechos humanos", FLACSO, México, 2009.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Fianzas Publicas Mexicanas", 18 ed., Porrúa, México, 1977.

GOMEZ LARA, Cipriano, "Teoría General del Proceso" Harla, México, 1996.

LAGUARDO GIRALDO, Roberto, "Actos Administrativos por medios electrónicos"; consultable digitalmente en la Biblioteca Jurídica Virtual del IJ de la UNAM; <http://revistas.colaboración.juridica.unam.mx/index.php/universitas/articulo/view729/10>. Páginas 91 y 92.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, "Teoría y Práctica del Contenciosos Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación", 2 ed., Porrúa, México, 1992.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "De lo Contencioso-Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad" 5 ed., Porrúa, México, 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Facultades de Comprobación Fiscal", 5 ed. Porrúa, México, 2016.

MORENO PADILLA, Javier, "Medios Electrónicos en el Derecho Fiscal", Dofiscal Editores, S.A. DE C.V., México, 2006.

OVALLE FABELA, José, "Derecho Procesal Civil ", 2 ed., Harla, México, 1985.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal" Colección Textos Jurídicos Universitarios, 2da. Ed. OXFORD University Press, 1982.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, "Derecho Fiscal", 2 ed., Cárdenas Editor Distribuidor, México, 1988.

SALINAS GARZA, Juan Angel, "Tutela Judicial Efectiva" Novum, México, 2016.

SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo", 6 ed., Tomo II, Porrúa, México, 1974.

TÉLLEZ VALDÉS, Julio, "Derecho Informático", 4 ed., Mc Graw Hill, México, 2009.

OBRAS CONSULTADAS.

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, "Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Correlacionada y Tematizada con Jurisprudencia", México, 2012.

Diccionario de la Real Academia Española, 22 Ed. ESPASA.

NORMATIVIDAD CONSULTADA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ley General de Responsabilidades Administrativas.

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Páginas de internet consultadas.

<http://www.sat.gob.mx> (Servicio de Administración Tributaria)

<http://www.scjn.gob.mx> (Suprema Corte de Justicia de la Nación)

[http:// www.revistas.colaboración.juridica.unam.mx](http://www.revistas.colaboración.juridica.unam.mx)

<http://www.senadodelarepublica.gob.mx>

<http://www.juridicas.unam.mx>

<https://es.m.wikipedia.org>.