



**Benemérita
Universidad Autónoma de Puebla.**

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES.
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS
DE POSTGRADO.**

TESIS:

**“VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL NUEVO SISTEMA FISCAL
ELECTRÓNICO”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO
CON ESPECIALIDAD EN FISCAL**

PRESENTA:

LIC. MAURICIO MARTÍNEZ WITTIG

ASESOR:

DR. ERIC SERGIO REVILLA CERRILLO.

PUEBLA, PUE.

MARZO DE 2015.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
I. ASPECTOS GENERALES DEL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO.....	8
I.1. Justificación y contenido normativo.....	8
I.2. Nuevas facultades de comprobación.....	30
II. PARÁMETRO PARA EVALUAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL.....	33
II.1. Distinción entre obligación fiscal material y formal.....	33
II.2. Ámbito legal de pertenencia de las normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico.....	34
III. EL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO TRANSGREDE EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	41
III.1. Contenido esencial del derecho fundamental a la seguridad jurídica.....	41
III.2. ¿Por qué se transgrede el derecho fundamental a la seguridad jurídica?.....	49
III.3. La contabilidad electrónica. Una intromisión permanente.....	58
III.4. ¿Las obligaciones derivadas del establecimiento del nuevo sistema fiscal electrónico pueden ser cumplidas por la mayoría de los contribuyentes?.....	68

IV. EL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO.....72

IV.1. El derecho a la inviolabilidad del domicilio.....72

IV.2. ¿Por qué se vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio?.....73

V. EL NUEVO SISTEMA DE CONTABILIDAD ELECTRÓNICA TRASTOCA EL DERECHO HUMANO A LA INTIMIDAD ECONÓMICA.....87

V.1. El deber de información en el ámbito de colaboración con la administración tributaria.....87

V.2. El derecho a la intimidad económica.....88

V.3. La vulneración del derecho humano a la intimidad económica.....88

VI. CONCLUSIONES.....93

VII. PROPUESTAS.....96

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN.....99

INTRODUCCIÓN

El deber de contribuir al gasto público se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal;¹ precepto del que deriva que tal obligación debe cumplirse bajo parámetros de legalidad, equidad y proporcionalidad.

En la actualidad, la dinámica del fenómeno impositivo revela que los contribuyentes además de pagar las contribuciones a su cargo, en términos de la obligación constitucional a que antes se hizo referencia, están constreñidos a cumplir un amplio conjunto de deberes relacionados con su propia área de actividad e incluso con la de terceros contribuyentes. La concepción del contribuyente como simple sujeto pasivo ha quedado, por tanto, relegada al pasado.

En efecto, ahora el contribuyente además de actuar cuando sus intereses patrimoniales están afectados directamente por la carga tributaria debe colaborar estrechamente con la administración tributaria, convirtiéndose de ese modo en coadyuvante necesario del fenómeno impositivo.

Además, el crecimiento de la estructura tributaria ha generado que la autoridad fiscal cada vez recabe más datos de los contribuyentes con la finalidad de conocer a detalle su verdadera situación económica.

En ese sentido, es notoria la proliferación de situaciones jurídicas pasivas a cargo no sólo de las partes directamente implicadas en la relación tributaria en sentido estricto, sino también de la colectividad interesada en la actuación del fenómeno impositivo.

¹ *“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por tanto, no es extraño que nuestro sistema tributario, alineándose con el de otros países, se caracterice por el amplio repertorio de facultades, poderes y potestades que el ordenamiento jurídico otorga a la administración tributaria y los correlativos deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo y de terceros relacionados con aquél. La propia complejidad del sistema tributario impone ese robustecimiento de las potestades de la administración, pues sin tales facultades y deberes encaminados a la comprobación y liquidación de la deuda tributaria, difícilmente podría aplicarse en la práctica el sistema tributario diseñado por el legislador, que quedaría en gran parte desprovisto de efectividad.

Sin embargo, esa circunstancia no supone extender un cheque en blanco a la administración tributaria, pues los contribuyentes también tienen derecho a que el acceso a su información contable sólo se efectúe mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 de la Constitución Federal.²

En efecto, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos protege diversos derechos fundamentales, entre ellos el relativo a la

² “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.

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.

(...)

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...”

seguridad jurídica, inviolabilidad del domicilio e intimidad o privacidad, los cuales no pueden ser objeto de afectación, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; es decir, que quien lo emite debe tener la facultad expresamente conferida para realizar un determinado acto.

En ese contexto, la presente tesis tiene como objetivo principal demostrar los vicios de inconstitucionalidad que se considera afectan al nuevo sistema fiscal electrónico, los cuales derivan de la transgresión a ciertos derechos fundamentales tutelados en el artículo 16 del ordenamiento supremo.

Una vez presentado el objetivo principal de investigación, es pertinente aclarar la estrategia metodológica a seguir. Para tal efecto, se ha optado por realizar un estudio con metodología mixta –métodos analítico, sistemático, exegético e inductivo-deductivo– con un enfoque hacia algunos tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano.

La investigación se desarrolla en siete capítulos. En los identificados como I y II se abordará un marco introductorio a fin de conocer cuáles son los aspectos generales del nuevo sistema fiscal electrónico y el parámetro constitucional bajo el cual se deben analizar las obligaciones que del mismo derivan.

Más adelante, en los capítulos III, IV y V se hará alusión a los vicios de inconstitucionalidad que se considera afectan al nuevo sistema fiscal electrónico los cuales, en esencia, derivan del hecho consistente en que se faculta a la administración tributaria a realizar actos de molestia a partir de la información contable que el contribuyente se encuentra obligado a registrar por medios electrónicos y, posteriormente, ingresar de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sin necesidad de emitir mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tampoco se prevé o se limita a las autoridades para que la

fiscalización concluya en un plazo determinado, además de que se trastoca el derecho fundamental de privacidad e intimidad de los contribuyentes, ya que su información contable se encuentra protegida dentro de la intimidad económica de una persona.

Finalmente, en los capítulos VI y VII se expondrán diversas conclusiones que surgen a partir de los vicios de inconstitucionalidad que se considera afectan al nuevo sistema fiscal electrónico, además de que se plantearán algunas propuestas a fin de superar el problema de inconstitucionalidad que pesa sobre el aludido sistema y así evitar que ciertos derechos fundamentales de los contribuyentes sean trastocados con motivo de su aplicación.

I. ASPECTOS GENERALES DEL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO

I.1. Justificación y contenido normativo:

El nuevo sistema fiscal electrónico³ responde al interés social y orden público relativo a que los contribuyentes paguen correctamente las contribuciones a su cargo y que la autoridad fiscal pueda ejercer, de la mejor manera posible, sus facultades de comprobación.

En efecto, la implementación del sistema de contabilidad por medios electrónicos pretende que los contribuyentes paguen correctamente las contribuciones a su cargo y que la autoridad fiscal pueda ejercer, de la mejor manera posible, sus facultades de comprobación, mientras que el buzón tributario se concibió como un medio a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos vía electrónica.

A fin de comprobar tales aseveraciones, conviene traer a colación que el conjunto de normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico disponen, en lo conducente, lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“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:

³ Regulado, esencialmente, a través de los artículos 17-K, fracción I y último párrafo, 28, fracciones II, III y IV y 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las reglas 1.2.8.6 y 1.2.8.7, y el artículo Décimo Tercero Transitorio de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce.

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

(...)

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:*

(...)

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 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...”

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA DOS MIL CATORCE⁴

“CFF 28, RCFF 34

Contabilidad en medios electrónicos

1.2.8.6. *Para los efectos del artículo 28, fracción III del CFF y 34 de su Reglamento, los contribuyentes, obligados a llevar contabilidad, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, excepto aquellos que registren sus*

⁴ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el cuatro de julio de dos mil catorce.

operaciones en 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; a éste se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenidos en el Anexo 24, apartados A y B.

II. Balanza de comprobación⁵ 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 cuentas de orden; en el caso de la balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren. Se deberán identificar todos los impuestos y, en su caso, las distintas tasas, cuotas y actividades por las que no deba pagar el impuesto; así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados, conforme al anexo 24, apartado C.

III. Información de las pólizas generadas incluyendo el detalle por transacción, cuenta, subcuenta y partida, así como sus auxiliares. En cada póliza debe ser posible distinguir los CFDI que soporten la operación, asimismo debe ser posible identificar los impuestos con las distintas tasas cuotas y actividades por las que no deba pagar el impuesto. En las operaciones relacionadas con un tercero

⁵ La balanza de comprobación consiste en el listado de cuentas no saldadas del libro mayor general, con inclusión de los saldos deudores o acreedores de cada cuenta. Blanes Prieto, Joaquín, *Diccionario de Términos Contables*, México, Editorial Cecs, Compañía Editorial Continental S.A. 2008, p. 132.

deberá incluirse el RFC de éste, conforme al anexo 24, apartado D.

Las entidades financieras sujetas a la supervisión y regulación de la Secretaría, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general 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, en lugar de utilizar el código agrupador del SAT dispuesto en la fracción I de la presente regla, deberán utilizar el catálogo de cuentas previsto en las disposiciones de carácter general referidas.

RMF 2014 I.2.8.7., I.2.8.8.

Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos de manera mensual:

I.2.8.7. *Para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, excepto aquellos que registren sus operaciones en la herramienta electrónica “Mis cuentas”,⁶ deberán enviar a través del Buzón Tributario conforme a la siguiente periodicidad:*

⁶ “Mis cuentas” es un sistema del Servicio de Administración Tributaria diseñado para que los contribuyentes realicen su contabilidad y facturación más fácil y rápido. Con esa herramienta pueden llevar un registro de los gastos e ingresos que declaran, generar facturas electrónicas y consultar la información que reciben de sus proveedores.

Información obtenida de la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/publicaciones/Documents/1miscuentas_activempresariales_2014.pdf consultada el quince de diciembre de dos mil catorce.

I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla 1.2.8.6., fracción I o segundo párrafo, según corresponda, por única vez en el primer envío y cada vez que dicho catálogo sea modificado.

II. De forma mensual, en el mes inmediato posterior al que correspondan los datos, los archivos relativos a la regla 1.2.8.6., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, conforme a lo siguiente:

Tipo de contribuyente	Plazo de envío
Personas morales	A más tardar el día 25 del mes inmediato posterior
Personas físicas	A más tardar el día 27 del mes inmediato posterior

III. El archivo correspondiente a la información del cierre del ejercicio, en la que se incluyen los ajustes para efectos fiscales:

Tipo de contribuyente	Plazo de envío
Personas morales	A más tardar el día 20 de abril del ejercicio inmediato posterior
Personas físicas	A más tardar el día 22 de mayo del ejercicio inmediato posterior

En caso de que los archivos contengan errores informáticos, se enviará por parte de la autoridad un aviso a través del Buzón Tributario para que, dentro del plazo de 3 días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación del referido aviso, el contribuyente corrija dicha situación y los envíe. En caso de no enviar los archivos corregidos dentro del citado plazo, se tendrán por no presentados.

En caso de que el contribuyente modifique posteriormente los archivos ya enviados, se efectuará la sustitución de éstos, a través del envío de los nuevos archivos, lo cual se deberá realizar dentro de los 3 días hábiles posteriores a cuando tenga lugar la modificación de la información por parte del contribuyente.

Los contribuyentes que se encuentren en zonas donde no puedan acceder a los servicios de Internet, o bien, en el caso de que el tamaño del archivo no permita enviarlo por este medio, los contribuyentes entregarán la información a que se refiere la presente regla en la ALSC⁷ adscrita a la circunscripción territorial de su domicilio fiscal, a través de medios electrónicos tales como discos compactos, DVD o memorias flash, en los plazos señalados anteriormente.

RMF 2014 I.2.8.6.

“TRANSITORIO.

*“**Décimo Tercero.** Lo dispuesto en las reglas I.2.8.7. y I.2.8.8., resultará aplicable para las personas morales a partir del mes de julio de 2014; no obstante lo anterior, la información a que se refiere la regla I.2.8.7., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, referente a los meses de julio a diciembre del 2014, se deberá enviar en los siguientes términos:*

Balanza de comprobación del mes de:	Mes de entrega:
--	------------------------

⁷ Administración Local de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria.

Julio	Octubre 2014
Agosto	Noviembre 2014
Septiembre y Octubre	Diciembre 2014
Noviembre y Diciembre	Enero 2015

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

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

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

Por su importancia, conviene destacar que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece, en esencia, que las personas físicas o morales que de acuerdo con las disposiciones fiscales 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.

En concordancia con lo anterior, el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, adicionado mediante Decreto de nueve de diciembre de dos mil trece, precisa que el buzón tributario es un sistema de comunicación electrónico, disponible en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, que se asigna a las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Ahora, con el fin de entender con suficiente amplitud el alcance de las obligaciones derivadas del nuevo sistema fiscal electrónico, se estima oportuno analizar la exposición de motivos que le dio origen, de cuyo contenido se advierte, en lo conducente, lo siguiente:⁸

“(…)

Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos:

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.

Basta citar como ejemplo que éstos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más de 20% arriba del

⁸ Iniciativa de Decreto que remitió el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a través de la cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

Texto publicado en la Gaceta Parlamentaria correspondiente al año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, Número 3857-C.

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.

Adicionalmente y a fin de alinear las disposiciones en relación con las modificaciones que se proponen a consideración de esa Soberanía respecto de llevar la contabilidad a través de mecanismos electrónicos, se propone reformar con ese mismo sentido, los artículos 30 y 45 del Código Fiscal de la Federación.⁹

⁹ *“Artículo 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del artículo 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.*

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 24 y 25 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en el que se haya originado la misma. El particular no estará obligado a proporcionar la documentación antes solicitada cuando con anterioridad al

ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal haya ejercido dichas facultades en el ejercicio en las que se generaron las pérdidas fiscales de las que se solicita su comprobación.

Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 de este Código, podrán microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale el reglamento, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicho Servicio, mediante reglas de carácter general tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el citado Reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, serán directamente responsables de su cumplimiento. Asimismo, el propio Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar a los contribuyentes distintos a los mencionados en el párrafo anterior, el ejercicio de la opción a que se refiere dicho párrafo. Para ello el Servicio de Administración Tributaria determinará la parte de la contabilidad que se podrá grabar o microfilmear, así como los requisitos que se deberán cumplir para tal efecto.

La información proporcionada por el contribuyente solo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos.

Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo.

Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en el citado párrafo tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el artículo 27, antepenúltimo párrafo de este Código, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este Código.”

“Artículo 45. Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y

sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Exista dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del

Obligación del uso del comprobante fiscal digital por Internet:

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.

En línea con lo anterior y a fin de que el Servicio de Administración Tributaria tenga plena certeza de que los contribuyentes reciban comprobantes fiscales debidamente certificados por un proveedor autorizado de certificación de comprobantes fiscales digitales, se propone señalar en la fracción IV del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación que el citado órgano desconcentrado podrá revocar la autorización a dichos proveedores, cuando incumplan con las obligaciones que asumen al recibir dicha autorización.

Asimismo, se aclara en dicho precepto que una vez que el comprobante sea sellado digitalmente por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet, deberá

visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.”

entregarse o ponerse a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet, y que su representación impresa solamente presume la existencia de dicho comprobante.

En ese mismo contexto, se propone que el contribuyente pueda verificar la existencia legal, y por ende la validez de los comprobantes fiscales que reciba o que emita, en un sistema electrónico dispuesto por el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, sin costo alguno.

Es importante mencionar que actualmente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria ya se encuentra disponible para los contribuyentes la posibilidad de verificar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban. Basta para ello contar con los datos correspondientes al folio fiscal del comprobante fiscal respectivo y la clave del registro federal de contribuyentes del emisor y del receptor; datos que se encuentran disponibles inclusive en la representación impresa del comprobante fiscal digital por Internet de que se trate, con lo cual se otorga certeza a los contribuyentes tanto de la existencia de la operación efectuada, como de la validez del archivo electrónico en que se refleja la misma.

La iniciativa que se presenta propone también vincular las deducciones que pretendan realizar los contribuyentes con el imperativo legal de que los contribuyentes obligados expidan comprobantes fiscales digitales por Internet; por ello se propone la posibilidad de que quienes deduzcan o

acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales por Internet puedan comprobar los datos de su emisión y del sello digital.

Cabe hacer notar que durante 2012, las solicitudes de aprobación de folios de comprobantes fiscales con código de barras bidimensional se incrementaron 36%, mientras que los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos lo hicieron 276% en el mismo periodo, de acuerdo con información visible en el portal del Servicio de Administración Tributaria.

*Lo anteriormente propuesto, además de ser consistente con la intención del legislador federal de **modernizar los esquemas de comprobación fiscal**, a fin de hacer frente a los retos que representa para nuestro país la creciente evasión y elusión fiscal, trae consigo múltiples beneficios tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Los primeros reducirán cargas administrativas y costos de operación; simplificarán sus procesos contables y facilitarán la revisión y conciliación de sus gastos en el cálculo de las contribuciones. Por su parte, las autoridades fiscales contarán con dicha información sin que exista necesidad de que sea solicitada y proporcionada nuevamente, y la autoridad podrá contar con información fidedigna de las operaciones realizadas por los contribuyentes que serán objeto de una deducción.*

(...)

Buzón Tributario

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

*En los procedimientos operativos del Servicio de Administración Tributaria existe una gran cantidad de trámites que los contribuyentes realizan de forma presencial, lo que representa inversión de tiempo y dinero. Por ejemplo, el 26.2% de las operaciones relativas a presentación de declaraciones anuales, pagos, avisos y correcciones se realiza en papel o a través de ventanilla. Si bien este porcentaje es inferior al promedio de la OCDE,¹⁰ 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.

¹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

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

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

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

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

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

Del contenido de la iniciativa presentada por el Presidente de la República el ocho de septiembre de dos mil trece, en lo conducente, se destaca que existe la necesidad de que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos y características específicas y uniformes en materia de contabilidad, por lo que a efecto de lograr tales propósitos se propuso modificar los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación, aunado a la pretensión de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada.

También se planteó reformar el artículo 30-A del código tributario,¹¹ a fin de eliminar la información que los contribuyentes deban proporcionar mediante

¹¹ Texto anterior a la reforma de nueve de diciembre de dos mil trece:

declaraciones informativas, en virtud de que la autoridad contará con ella a través de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

“Artículo 30-A. Los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

Los contribuyentes que únicamente realicen operaciones con el público en general, sólo tendrán la obligación de proporcionar la información sobre sus proveedores y la relacionada con su contabilidad.

Cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante los sistemas manual o mecanizado o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar dispositivos en los términos señalados por la Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que al efecto apruebe dicha dependencia.

Las personas que presten los servicios que mediante reglas de carácter general determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estarán obligadas a proporcionar a la citada dependencia la información a que se refiere este artículo, relacionándola con la clave que la propia Secretaría determine en dichas reglas. Los prestadores de servicios solicitarán de sus usuarios los datos que requieran para formar la clave antes citada o la misma cuando ya cuente con ella.

Los organismos descentralizados que presten servicios de seguridad social deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, la información sobre sus contribuyentes, identificándolos con la clave del registro federal de contribuyentes que les corresponda.

Los usuarios de los servicios mencionados, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito deberán proporcionar a los prestadores de servicios o a las instituciones mencionadas los datos que les requieran para cumplir con la obligación a que se refiere este artículo.”

Texto reformado:

“Artículo 30-A. Los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

Los contribuyentes que únicamente realicen operaciones con el público en general, sólo tendrán la obligación de proporcionar la información sobre sus proveedores y la relacionada con su contabilidad.

Las personas que presten los servicios que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria, estarán obligadas a proporcionar al citado órgano desconcentrado la información a que se refiere este artículo, relacionándola con la clave del registro federal de contribuyentes. Los prestadores de servicios solicitarán de sus usuarios los datos que requieran para formar la clave antes citada, o la misma cuando ya cuente con ella.

Los organismos descentralizados que presten servicios de seguridad social deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, la información sobre sus contribuyentes, identificándolos con la clave del registro federal de contribuyentes que les corresponda.

Los usuarios de los servicios mencionados, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito, deberán de proporcionar a los prestadores de servicios o a las instituciones mencionadas los datos que les requieran para cumplir con la obligación a que se refiere este artículo.”

Asimismo, la iniciativa en estudio destaca la conveniencia de que se precise el alcance de la figura de la contabilidad, que conceptualmente se define como un sistema de registro de ingresos y egresos, el cual es proporcionado sin costo alguno por la autoridad; de igual forma, tratándose de las personas morales y físicas con actividad empresarial, se propone la creación de un método electrónico estándar para la entrega de información contable a través del cual se simplifique y facilite el cumplimiento de las obligaciones formales.

Adicionalmente, la iniciativa expone la necesidad de que el sistema tributario mexicano avance 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 tributarias, a través del aprovechamiento de la tecnología.

Bajo ese contexto, el Ejecutivo Federal propuso la creación de un sistema de comunicación electrónico denominado “buzón tributario” el cual, señala, no tendrá costo para los contribuyentes y será de fácil acceso, al tiempo que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales.

En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; asimismo, permitirá a éste presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e inclusive realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio al contribuyente.

La iniciativa precisa que para ingresar al buzón tributario se prevé que los contribuyentes utilicen su firma electrónica avanzada,¹² con lo cual garantizará la

¹² De acuerdo con el artículo 2 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, ésta consiste en un conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo

inalterabilidad, autoría, autenticidad y seguridad de todos los documentos, promociones y actuaciones que se ingresen al sistema, aunado a que no requerirán realizar trámite adicional alguno para el efecto, derivado de que ya cuentan con la referida firma electrónica.

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

Igualmente, se menciona que al tratarse de medios electrónicos en los que pueden existir contingencias o fallas temporales, es conveniente que el Servicio de Administración Tributaria establezca para esas situaciones mecanismos alternos de comunicación mediante reglas de carácter general, asegurando siempre los derechos de los contribuyentes.

Por lo que se refiere al uso correcto del buzón tributario, la iniciativa del Ejecutivo Federal plantea adicionar una fracción IV al artículo 110 del Código Fiscal de la Federación,¹³ a fin de establecer como delito fiscal el hecho de que los contribuyentes modifiquen, destruyan o provoquen la pérdida de la información que contenga dicho buzón, con el objeto de obtener indebidamente un beneficio

y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

¹³ Que finalmente quedó redactada en los siguientes términos:

“Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

(...)

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.”

propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien se ingrese de manera no autorizada a dicho sistema a efecto de obtener información de terceros o causar un perjuicio a éstos.

En síntesis, el objeto fundamental de dicha reforma consistió en que las autoridades fiscales tengan a su disposición la información y documentación que forma parte de la contabilidad de los contribuyentes.

I.2. Nuevas facultades de comprobación:

Por otro lado, a fin de profundizar en el alcance de las reformas propuestas, es conveniente traer a colación diversas modificaciones que también sufrió el Código Fiscal de la Federación, en relación con las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Al respecto, el artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal Federal,¹⁴ señala que las autoridades, a fin de comprobar que se han cumplido las disposiciones 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 varios conceptos específicos de una o varias contribuciones.

¹⁴ “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...”

Por su parte, el artículo 53-B del Código Fiscal Federal¹⁵ regula el procedimiento para realizar las revisiones electrónicas, dentro del cual destaca, en esencia, lo siguiente:

¹⁵ “Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

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

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

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

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

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

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

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

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

- **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, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.
- En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones contenidos en la resolución provisional, ésta se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el **procedimiento administrativo de ejecución**.

Por lo tanto, con la información contable que el contribuyente se encuentra obligado a registrar por medios electrónicos y, posteriormente, ingresar de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, se concluye que las autoridades fiscales estarán en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación e incluso emitir un crédito fiscal –preliquidación–.

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.”

II. PARÁMETRO PARA EVALUAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL

II.1. Distinción entre obligación fiscal material y formal:

En principio, cabe mencionar que aun cuando se encuentran íntimamente vinculadas, existen diferencias entre la obligación de contribuir a los gastos públicos prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental¹⁶ y la obligación fiscal material –el pago– y formal –hacer, no hacer y tolerar– prevista en la legislación tributaria. En efecto, las diferencias aludidas son las siguientes:

1. La obligación de contribuir a los gastos públicos encuentra asidero en la Constitución Federal, mientras que la obligación fiscal –sea material o formal– en la legislación tributaria.
2. La primera se configura como un mandato al legislador y una obligación fundamental de los contribuyentes; la segunda es una disposición normativa dirigida a estos últimos que pormenoriza y permite el cumplimiento de aquella obligación.
3. La primera se justifica directamente en la solidaridad social de los integrantes del Estado, la segunda sólo de manera indirecta.
4. La primera no origina derecho de crédito alguno, sino responde al ejercicio del poder tributario del Estado, la segunda sí, por ello se ha justificado constitucionalmente la facultad económico-coactiva –consecuencias normativas–.

¹⁶ “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Con base en ese ejercicio distintivo los planos de análisis de una y otra fundamentalmente atienden –principal, mas no exclusivamente– al instrumento normativo en el que se encuentran insertas, o sea, a su fundamento legal. La obligación de contribuir se encuentra prevista en la Constitución Federal, mientras que la obligación fiscal –sea material o formal– encuentra asidero en la legislación tributaria.

No obstante las diferencias expuestas, ello no implica que uno y otro concepto se analicen por separado, en la medida en que existe una relación lógica entre ellos, que puede sintetizarse en que la obligación fiscal –sea material o formal– sirve de medio para concretizar y hacer efectiva la obligación de contribuir a los gastos públicos, pero sin dejar de tener en cuenta las diferencias apuntadas.

II.2. Ámbito legal de pertenencia de las normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico:

Dicho lo anterior, en el caso concreto se considera que la atribución de facultades que se delegan a la autoridad fiscal, en términos del conjunto de normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico, se encuentran inmersas en el ámbito del derecho administrativo y del derecho tributario sancionador, en donde la autoridad fiscal tiene encomendada, por una parte, la tarea de controlar, verificar, vigilar, inspeccionar, comprobar o liquidar el cumplimiento de las obligaciones fiscales –materiales y formales– y, por otra, la de sancionar su incumplimiento.

En efecto, desde la perspectiva del derecho administrativo, la autoridad fiscal se encuentra facultada constitucionalmente por el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Federal,¹⁷ para ejercer facultades de verificación,

¹⁷ *“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.*

(...)

control o vigilancia y de comprobación –inspección, verificación, determinación o liquidación– de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación tributaria a través de la obligación fiscal –sea material o formal–.

Por otra parte, desde la perspectiva del derecho tributario sancionador, la facultad de la autoridad fiscal para reprimir las conductas indebidas de los contribuyentes, encuentra fundamento constitucional en los artículos 16, párrafo primero, 21, primer párrafo, 73, fracciones VII y XXX y 89, fracción I, de la Ley Fundamental.¹⁸

Para justificar lo expuesto, en primer lugar, cabe señalar que el legislador válidamente se encuentra autorizado por los artículos 31, fracción IV y 73, fracciones VII y XXX, de la Constitución Federal,¹⁹ para establecer supuestos

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.”

¹⁸ *“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...”*

“Artículo 21. La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función...”

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

(...)

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

¹⁹ *“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

normativos por los cuales prevea que determinados hechos o actos constituyen una infracción a los ordenamientos fiscales aplicables. Esto es así, pues la razón de ser de las infracciones fiscales reside en la existencia misma de la resistencia de los contribuyentes al cumplimiento voluntario de la obligación de contribuir al gasto público y, en consecuencia, de las obligaciones fiscales.

Así, el solo incumplimiento de una disposición tributaria configura una infracción a los ordenamientos constitucional y legal que amerita su sanción por parte de la autoridad fiscal, con independencia de que a ésta se le cause perjuicio directo o no, pues en realidad la afectación la sufre la sociedad, ya que lo que unos contribuyentes no paguen, lo harán otros con más sentido de corresponsabilidad o con menos posibilidades de defraudar.

Ahora, las infracciones fiscales guardan relación directa e inmediata con las infracciones administrativas y éstas a su vez con las infracciones penales –delitos–. Ello, en razón de que, en esencia, comparten la misma naturaleza, consistente en ser la reacción al incumplimiento de mandatos normativos que tutelan bienes dignos de protección y que, de no observarse, deben reprimirse y disuadirse.

Por tanto, para la construcción de los principios constitucionales del derecho administrativo –incluido el derecho tributario sancionador– resulta válido que se

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

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

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.
(...)*

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

acuda a los principios y técnicas garantistas del derecho penal, en tanto que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.²⁰

Pero si existe esa relación entre las infracciones administrativo-fiscales y las penales, la situación no es distinta por lo que se refiere a las consecuencias de incurrir en alguna de ellas, lo que no implica que existan diferencias entre éstas,

²⁰ En ese sentido es aplicable la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P./J. 99/2006, de rubro y texto:

"DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO. De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador -apoyado en el Derecho Público Estatal y asimiladas algunas de las garantías del derecho penal- irá formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal."

Asimismo, es aplicable la tesis aislada sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1a. XXVII/2007, de rubro y texto:

"LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES. Las infracciones fiscales constituyen la vulneración del conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que las violaciones fiscales se refieren a los preceptos que impongan deberes formales o sustanciales, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean penas pecuniarias o privativas de libertad, lo cual determina que se esté en presencia de una infracción o de un delito. En esta línea de ideas, resulta evidente que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para el incumplimiento de una obligación formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; de lo que se sigue que la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador y, en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal."

como lo puso de relieve la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. XL/2005.²¹

Cierto, las sanciones administrativas por excelencia son la multa y el arresto. Por su parte, la sanción penal por antonomasia es la pena privativa de la libertad. Ambos tipos de sanciones encuentran cobijo constitucional en el artículo 21 de la Carta Magna.²²

Sin embargo, el fundamento constitucional de la multa fiscal reside en el artículo 73, fracciones VII y XXX, de la Ley Fundamental,²³ que autoriza al Congreso de la

²¹ "SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS. SUS DIFERENCIAS. El artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, como uno de los principios sobre los cuales descansa todo el sistema de administración de justicia en materia penal, que al Ministerio Público y a la Policía Judicial corresponde la persecución de los delitos, en tanto que a los Jueces compete en exclusiva la imposición de las penas; de donde se advierte que, para tales efectos, las penas deben considerarse como las sanciones derivadas de la comisión de ilícitos criminales, a fin de distinguirlas de las originadas por las faltas a los reglamentos gubernativos y de policía, a las cuales calificó como infracciones. En este sentido, tratándose de servidores públicos, la sanción administrativa deriva de una infracción a las reglas que deben observar en el desempeño de sus funciones, contenidas en el artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, cuyo incumplimiento da lugar a iniciar el procedimiento respectivo y a la aplicación de las sanciones previstas en dicha ley; en cambio, la sanción penal deriva de la comisión, por parte de cualquier sujeto, de un acto u omisión tipificados como delito por la legislación penal, lo que implica que por ser diferentes las causas que generan las sanciones administrativas y las penales, la naturaleza de éstas también sea distinta."

²² A contrario sensu, es aplicable la tesis aislada sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1a. LXXIV/2004, de rubro y texto:

"SANCIONES ADMINISTRATIVAS. CUANDO TENGAN COMO SEDE REGLAMENTOS GUBERNATIVOS O DE POLICÍA, SÓLO PODRÁN CONSISTIR EN MULTA O ARRESTO, LO QUE NO ACONTECE CUANDO SU FUNDAMENTO SEA LA LEY. Cuando las sanciones que imponen las autoridades administrativas tienen como sede reglamentos gubernativos o de policía, éstas sólo podrán consistir en multa o en arresto hasta por treinta y seis horas, en términos del artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, cuando tales sanciones sean impuestas con fundamento en la ley, resulta incuestionable que no pueden constreñirse a la multa o al arresto, sino que válidamente procede la imposición de diversos correctivos, como puede ser el decomiso de mercancías o cualquier otro que contemple la legislación aplicable."

²³ Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

(...)

Unión para imponer las contribuciones necesarias para el presupuesto y dictar todas las leyes que sean necesarias con el objeto de hacer efectivas todas las facultades que constitucionalmente tiene atribuidas.

De ese modo, la legislación tributaria en aras de que se cumpla con la obligación de contribuir, faculta a la autoridad fiscal a sancionar las infracciones cometidas por los contribuyentes.

Así, no sólo desde la perspectiva del derecho tributario sancionador, sino también del derecho tributario penal, el cumplimiento de las obligaciones fiscales resulta ser un fin constitucionalmente válido que justifica que el legislador diseñe, establezca e implemente medios normativos para combatir las conductas tendentes a la evasión, fraudes o actos ilícitos.²⁴

Bajo ese panorama, se concluye que el conjunto de normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico se traducen en **actos de molestia** en perjuicio de los

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

²⁴ Tal como la Primera Sala del Alto Tribunal lo ha sostenido en la tesis aislada 1a. CXVIII/2006, de rubro:

"OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO. De la interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estima objetivo y admisible, desde el punto de vista constitucional, que la legislación fiscal combata la manipulación impositiva efectuada por los causantes por medio de prácticas evasoras, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto. En ese tenor y en virtud de la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta válido que la legislación -y la administración tributaria en su ámbito competencial- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares tendentes a manipular o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el entendido de que éstas se hallan indisolublemente ligadas a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que aspira la Constitución Federal. En consecuencia, el legislador está facultado para regular ciertas conductas - como la manera en que debe cumplirse una determinada obligación tributaria- constringiendo la esfera jurídica de los derechos individuales. Lo anterior, considerando que es lógico que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. Por consiguiente, de la legislación tributaria pueden emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse por el Poder Judicial de la Federación."

contribuyentes, pues la facultad de la autoridad fiscal para requerir a las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligados a llevar contabilidad, consistente en que deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento, consiste en una afectación a la esfera jurídica de los mismos, que restringe de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.

En esas condiciones, se estima que el parámetro para determinar la constitucionalidad del ejercicio de esas facultades será el numeral 16 de la Constitución Federal que establece, en lo conducente, que cualquier mandato de autoridad debe constar por escrito, emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

La conclusión anterior encuentra sustento en el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia P.J/ 40/96, a través de la cual estableció la distinción entre actos privativos y de molestia, concluyendo que estos últimos implican una afectación a la esfera jurídica del gobernado, al restringir de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.²⁵

²⁵ *“ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación*

III. EL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO TRANSGREDE EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA SEGURIDAD JURÍDICA

III.1. Contenido esencial del derecho fundamental a la seguridad jurídica:

En el presente capítulo se expondrán las razones que conducen a estimar que el nuevo sistema fiscal electrónico, en cuanto dispone que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, vulnera el derecho fundamental a la seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Constitución Federal.²⁶

El artículo constitucional en comento protege diversos derechos fundamentales, siendo uno de ellos el de seguridad jurídica, que se traduce en esencia que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, es decir, que quien lo emite debe tener la facultad expresamente conferida para realizar un determinado acto.

El derecho fundamental a la seguridad jurídica puede tener una amplitud de significados, pero con una connotación especial para el caso que nos ocupa, pues

a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.”

Época: Novena Época. Registro: 200080. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo IV, Julio de 1996. Materia(s): Común. Tesis: P./J. 40/96. Página: 5.

²⁶ “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...”

exige que la ley otorgue certidumbre y claridad, a efecto de que los gobernados puedan conocer sus derechos y obligaciones; por otro lado, representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria, pues se les obliga a conducirse dentro de los márgenes que la ley expresamente señala.

En relación con el derecho a la seguridad jurídica, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 31/99²⁷ sostuvo, en lo conducente, lo siguiente:

“(…)

²⁷ “ORDEN DE APREHENSIÓN, EN ELLA PUEDEN VIOLARSE GARANTÍAS TUTELADAS, EN ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES DISTINTOS AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. La circunstancia específica de que el artículo 16 constitucional sea el que regule los requisitos a satisfacer para el dictado de una orden de aprehensión, no se puede llevar al extremo de considerar que sólo este precepto rija a tal acto, ya que evidentemente también deberá vigilarse, en su caso, si dicha determinación judicial no infringe alguna garantía constitucional contenida en diverso precepto, dado que podría darse el caso que en la misma se aplicara una ley retroactivamente en perjuicio del quejoso, o fuera librada sin cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; también podría darse el caso que autoridades jurisdiccionales del fuero común, decidieran sobre el libramiento de una orden de aprehensión, respecto de un hecho en que estuviere involucrada una persona perteneciente al ejército y fuera menester examinar su conducta desde el punto de vista de la legislación del fuero castrense; o que no estuviere fundado y motivado dicho acto, así como diversas hipótesis que pudieren formularse respecto de la posible violación de garantías constitucionales contenidas en preceptos diversos al 16 constitucional; luego entonces, resulta limitativo y equívoco concluir que para el libramiento de una orden de aprehensión, sólo deba cumplirse lo establecido en el mencionado artículo 16 constitucional; y por ende, su emisión no puede ser violatoria de los artículos 14, 16 o cualquiera otro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que las garantías de seguridad jurídica que se encuentran consagradas en la Constitución General de la República, son la base sobre las cuales descansa el sistema jurídico mexicano, por tal motivo, éstas no pueden ser limitadas porque en su texto no se contengan expresamente los derechos fundamentales que tutelan. Por el contrario, las garantías de seguridad jurídica valen por sí mismas, ya que ante la imposibilidad material de que en un artículo se contengan todos los derechos públicos subjetivos del gobernado, lo que no se contenga en un precepto constitucional, debe de encontrarse en los demás, de tal forma, que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por lo tanto, en estado de indefensión. De acuerdo a lo anterior, cuando se libra una orden de aprehensión, deben de cumplirse no únicamente las formalidades establecidas por el artículo 16 constitucional, párrafo segundo, sino que para su aplicabilidad debe atenderse a lo preceptuado en los demás artículos que tutelan las garantías de seguridad jurídica, con la finalidad de proteger de manera firme y eficaz a los derechos fundamentales de la persona tutelados en la Carta Magna.”

Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IX, mayo de 1999, página 285.

las garantías de seguridad jurídica que se encuentran consagradas en la Constitución General de la República, son la base sobre las cuales descansa el sistema jurídico mexicano, por tal motivo, éstas no pueden ser limitadas porque en su texto no se contengan expresamente los derechos fundamentales que tutelan. Por el contrario, las garantías de seguridad jurídica valen por sí mismas, ya que ante la imposibilidad material de que en un artículo se contengan todos los derechos públicos subjetivos del gobernado, lo que no se contenga en un precepto constitucional, debe de encontrarse en los demás, de tal forma, que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por lo tanto, en estado de indefensión.

Sobre los alcances del derecho fundamental en cuestión, la Segunda Sala del Alto Tribunal también se ha pronunciado en la jurisprudencia 144/2006, cuyo rubro y texto señalan lo siguiente:

“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.”²⁸

Derivado de lo anterior, se puede concluir que la seguridad jurídica radica en “**saber a qué atenerse**” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y de la actuación de la autoridad.

Algún sector de la doctrina también señala lo siguiente en relación con el derecho fundamental a la seguridad jurídica:

“(…)

El reconocimiento del principio de seguridad jurídica entre «los derechos naturales e imprescriptibles del hombre» por parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, ha tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho y, por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base en el movimiento ilustrado conforman dicha concepción del Estado. Entre estos principios, interesa destacar, desde un punto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de

²⁸ Jurisprudencia correspondiente a la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, visible en la página 351.

*razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); 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 (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica).*²⁹

Ahora, el derecho fundamental a la seguridad jurídica acotado al marco del derecho fiscal, obedece a la necesidad de que los contribuyentes conozcan con certeza los supuestos de causación de las contribuciones, las consecuencias tributarias que se surten y el resto de sus obligaciones; de igual forma, representa un límite para que las autoridades hacendarias actúen sólo dentro de sus facultades y así evitar actuaciones arbitrarias.

Sobre el tema en particular, Roberto Insignares Gómez, en su obra intitulada “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”,³⁰ establece lo siguiente:

“(…)

En cuanto a la seguridad jurídica, por la cual se entiende la suma de la irretroactividad y de la interdicción de la arbitrariedad, puede decirse que cobra una triple dimensión:

1. Como conocimiento y certeza del derecho positivo.

²⁹ González, Eusebio y González, Teresa, *Derecho tributario*, Salamanca, España, Editorial Plaza Universitaria, 2004, p. 27 y 28.

³⁰ Insignares Gómez, Roberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Colombia, Editorial Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 150.

2. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y el orden jurídico en general.

3. Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o conductas de terceros.

(...)

*Esta garantía protege estos dos principios y vela porque **los contribuyentes conozcan previamente a la realización de los hechos generadores que dan lugar al pago de los tributos, las consecuencias impositivas que se derivarán**, ya sea de sus actos o contratos.*

(...)

Finalmente, en relación con la seguridad jurídica podemos concluir que el derecho a tener certeza de las normas aplicables, exige por parte del legislador el empleo de una diligente técnica legislativa en el momento de crear o modificar las leyes, más en un sector como el tributario que regula actos o relaciones jurídicas con proyección en la actividad económica de una sociedad.

Del criterio doctrinario antes plasmado, también se puede desprender el alcance del derecho fundamental de seguridad jurídica en materia fiscal, que consiste básicamente en lo siguiente:

a) Certidumbre respecto de los derechos de los contribuyentes;

b) Establecer cuáles son las consecuencias que se surten a partir de los supuestos de causación; y,

c) Previene las arbitrariedades de las autoridades hacendarias.

A nivel jurisprudencial, la Primera Sala del Alto Tribunal, en la tesis 139/2012, determinó que el derecho fundamental a la seguridad jurídica en materia tributaria implica que la ley defina con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley, con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias, tal como se advierte del contenido de ese criterio jurisprudencial que enseguida se cita:

“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".³¹

Entonces, en materia tributaria el derecho fundamental a la seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Federal, se resume en la certeza que deben tener los contribuyentes para la causación de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que debe observar la autoridad fiscal al momento de aplicar las disposiciones tributarias.

³¹ Época: Décima Época. Registro: 2002649. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.). Página: 437.

De esta forma, las manifestaciones concretas de dicho postulado 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, su 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 del principio de jerarquía normativa.

III.2. ¿Por qué se transgrede el derecho fundamental a la seguridad jurídica?

Bajo el panorama antes delineado, se considera que el nuevo sistema fiscal es contrario al derecho fundamental de seguridad jurídica pues, entre otras cuestiones, impone una obligación a cargo de los contribuyentes consistente en llevar los asientos y registros que forman parte de su contabilidad por medios electrónicos e ingresar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria,³² **sin que exista un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.**

Dicha situación podría derivar en que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación sin que los contribuyentes tengan conocimiento pleno de ello, sino hasta que se produzca la preliquidación sobre su situación fiscal, pues para tal efecto tendrían a su disposición la información contable, lo que implica una vulneración al postulado constitucional de seguridad jurídica, ya que se habría tenido acceso a la información y documentación de los contribuyentes sin que mediara orden o acto de autoridad que funde y motive la causa legal del procedimiento, trastocado de esta manera las formalidades exigidas por el artículo 16 de la Constitución Federal.

³² La información se envía en archivos comprimidos con formato Zip a través del Buzón Tributario; el envío debe hacerse con firma electrónica vigente.

En efecto, conforme al artículo 28 del Código Tributario Federal, a fin de llevar a cabo las facultades previstas en el diverso 42, fracción IX, de ese ordenamiento jurídico, las autoridades fiscales no requieren un mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en virtud de que los contribuyentes se encuentran constreñidos a ingresar su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y de esta forma las autoridades fiscales se pueden allegar de ella, prescindiendo del mandamiento a que se hizo referencia y, entonces, efectuar la revisión electrónica correspondiente.

A fin de evidenciar lo anterior, es preciso recordar que conforme a la exposición de motivos de la reforma al Código Fiscal de la Federación, el objetivo de que los contribuyentes lleven sus registros o asientos contables por medios electrónicos, consiste en que ingresen de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y que las autoridades fiscales tengan a su disposición su contabilidad de forma estructurada.

En ese sentido, es claro que a través de las disposiciones reclamadas se pretenden otorgar amplias facultades de comprobación a las autoridades fiscales, pues éstas se allegarán de la información contable de los contribuyentes sin que medie un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, en contravención al derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Tan es así que incluso pueden emitir una preliquidación en términos del artículo 53-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación,³³ sin haber iniciado

³³ "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.

procedimiento alguno, el cual podría generar diversas consecuencias legales para los contribuyentes.

A efecto de evidenciar tal aserto, es conveniente traer a colación cuáles son las facultades otorgadas al Servicio de Administración Tributaria.

Así, del contenido del artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria,³⁴ se desprende que éste es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala dicha legislación.

Por su parte, del contenido del artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria,³⁵ se advierte que dicha autoridad tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, así como generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

³⁴ *“Artículo 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.”*

³⁵ *“Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.*

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.”

Ahora, de conformidad con el artículo 7 de la aludida Ley del Servicio de Administración Tributaria,³⁶ dicha autoridad también cuenta con diversas

³⁶ “Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud;

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos

facultades a fin de comprobar la debida aplicación de la legislación fiscal y aduanera, entre las cuales sobresalen las siguientes:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deben ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras de orden federal; y,
- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.

Derivado de lo anterior, claramente se puede apreciar que el Servicio de Administración Tributaria es el órgano fiscal del Estado que tiene a su cargo lo relativo al ámbito recaudatorio; a saber, determinar, liquidar y recaudar las contribuciones.

suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan;

XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y

XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”

En ese sentido, si el Servicio de Administración Tributaria es un órgano fiscal y recaudatorio, es evidente que una vez que se le proporcione la información contable de los contribuyentes ejercerá las facultades antes señaladas.

Siendo así, es posible advertir que la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no tiene otra finalidad más que poner a su disposición aquella información de los contribuyentes, a fin de comprobar que se han cumplido con las disposiciones fiscales y, eventualmente, determinar, liquidar y recaudar las contribuciones.

Ahora, si bien la finalidad a que se hace referencia en el párrafo que antecede persigue un fin constitucionalmente válido, pues se fiscaliza a los contribuyentes a fin de vigilar el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal,³⁷ lo cierto es que las disposiciones reclamadas generan incertidumbre, ya que permiten a la autoridad recaudadora interferir en la esfera jurídica de los contribuyentes causando actos de molestia, sin que resulte necesaria la emisión de un mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento –aspecto este último en donde reside el problema de inconstitucionalidad–.

En relación con el tema, es conveniente traer a colación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios a través de los cuales ha determinado que el ejercicio de las facultades de comprobación, al ser un acto de molestia, se encuentra sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 de la Constitución Federal, referentes a que tal mandato debe constar

³⁷ Pues si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia.

por escrito, emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

Sin embargo, al imponer la obligación a cargo de los contribuyentes de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, se busca dejar a un lado los requisitos constitucionales consagrados en el artículo 16.

En efecto, por lo que se refiere a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales consistentes en efectuar visitas domiciliarias éstas deben emitir una orden debidamente fundada y motivada, a fin de satisfacer las exigencias consignadas en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Esto es, a fin de que las autoridades fiscales no transgredan el derecho fundamental de seguridad jurídica, resulta imperativo que emitan una orden de visita debidamente fundada y motivada para ejercer sus facultades de comprobación.

Lo anterior, ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis jurisprudencial 2a./J. 61/2010,³⁸ a través de

³⁸ *“REVISIÓN DE ESCRITORIO O VISITA DOMICILIARIA. LAS ÓRDENES RELATIVAS DIRIGIDAS A LOS GOBERNADOS COMO SUJETOS DIRECTOS Y COMO RETENEDORES, CUMPLEN LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN CUANDO SE FUNDAN EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Las órdenes citadas, previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que pueden dirigirse a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del mencionado Código, cuando además de fundarse en aquellas fracciones, precisan las contribuciones motivo de verificación en cada caso y cumplen las condiciones formales inherentes. Lo anterior es así, en primer lugar, porque tales fracciones prevén dichas órdenes, y la circunstancia de que aludan a los retenedores y no expresamente a los responsables solidarios no genera incertidumbre en sus destinatarios respecto a la facultad de comprobación que la autoridad fiscal haya decidido ejercer en cada caso; y, en segundo lugar, porque no resultan genéricas en su objeto ni provocan inseguridad jurídica, porque no crean duda en sus destinatarios, pues si bien las citadas fracciones II y III no contemplan específicamente la figura del retenedor, como uno de los obligados a proporcionar información y documentación a las autoridades fiscales para que ejerzan*

la cual determinó que las órdenes relativas a visitas domiciliarias satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en el artículo 16 de la Constitución Federal cuando se emite una orden debidamente fundada y motivada para tal efecto.

En ese sentido, el hecho de que las disposiciones que prevén la implementación del nuevo sistema fiscal electrónico permitan a las autoridades efectuar actos de molestia, sin necesidad de emitir mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, transgreden el derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal.

Incluso, lo anterior ha sido corroborado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer que la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 de la Constitución Federal, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

sus facultades de comprobación, al hacerse referencia al retenedor se entiende que se alude a un responsable solidario del contribuyente, pues el retenedor constituye una especie del género responsable solidario, según se desprende de la fracción I del artículo 26 del invocado ordenamiento tributario. Por el contrario, las órdenes así emitidas favorecen en mayor entidad a sus destinatarios, pues si se ha considerado que la autoridad administrativa no está obligada a señalar por qué les atribuye el carácter de contribuyentes directos, responsables solidarios o terceros relacionados, es evidente que genera mayor seguridad jurídica la circunstancia de que a los destinatarios se les otorgue el carácter de retenedores, cuyo término resulta ser más específico que el de responsables solidarios, porque dentro de éste se encuentran tanto los retenedores como los enlistados en las demás fracciones del citado artículo 26. En esa tesitura, es innecesario que en las órdenes de que se trata se invoque la fracción I de ese último numeral, en la medida en que no es en ella donde se prevé la facultad de comprobación respectiva, sino únicamente se precisa el alcance de la figura de la responsabilidad solidaria referida en las multicitadas fracciones II y III, al establecerse, en aquélla, que los retenedores son responsables solidarios con los contribuyentes.”

Época: Novena Época. Registro: 164533. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Mayo de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 61/2010. Página: 840.

El criterio sustentado por la aludida Primera Sala del tribunal constitucional del País, señala lo siguiente:

“OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACIÓN RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA. De acuerdo con los criterios emitidos por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento mediante la imposición de una multa prevista en términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, por lo que **el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado, sin que sea necesaria la existencia de un procedimiento previo al ejercicio de tales facultades en el que se cumpla con las formalidades esenciales del**

procedimiento, toda vez que no se trata de un acto de privación de los derechos de los contribuyentes.”

Por tanto, se considera que la obligación que recae en los contribuyentes consistente en llevar los asientos o registros contables por medios electrónicos e ingresar la contabilidad mensualmente a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, es inconstitucional por transgredir el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Lo anterior es así, pues deja al arbitrio de las autoridades fiscales la constante fiscalización al contribuyente, sin que preceda un mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

III.3. La contabilidad electrónica. Una intromisión permanente:

En relación con el tema, se considera que la obligación a cargo de los contribuyentes consistente en llevar los asientos y registros que forman parte de su contabilidad por medios electrónicos e ingresar mensualmente su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, también resulta violatoria del derecho fundamental de seguridad jurídica, en la medida que permite a las autoridades fiscales una intromisión permanente y constante en los papeles de aquéllos, sin que se tenga contemplado un plazo máximo en el que se deberá desarrollar y concluir dicha fiscalización.

Es decir, las autoridades fiscales al tener a su disposición la información contable de los contribuyentes, se encuentran facultadas para revisar la misma y, en su caso, determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales.

No obstante, no se prevé o se limita a las autoridades fiscales para que dicha fiscalización concluya en un plazo determinado, situación que genera

incertidumbre e inseguridad jurídica en los contribuyentes, al no saber si han cumplido adecuadamente sus obligaciones fiscales.

Se afirma lo anterior, pues al analizar la facultad de las autoridades fiscales prevista en el artículo 53-B del Código Tributario Federal,³⁹ se advierte que con

³⁹ “Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

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

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

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

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

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

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

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

base en la información y documentación que obre en su poder, darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

Sin embargo, los contribuyentes no tienen certeza de cuándo inician las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como tampoco cuándo deben concluir, pues en cualquier momento pueden emitir una preliquidación sin que el aquél tuviera conocimiento de que se encontraba siendo fiscalizado, ya que no tienen certeza desde cuándo las autoridades fiscales iniciaron sus facultades de comprobación, cuánto tiempo duraron, ni mucho menos si las concluyeron en tiempo y forma.

En este sentido, la fiscalización a cargo de las autoridades fiscales que permite el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación,⁴⁰ debería estar acotada por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ello se pretende, pues de no ser así se volvería en una molestia constante o en una intromisión

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.”

⁴⁰ “Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

(...)

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.”

permanente en los papeles de los contribuyentes, lo que es contrario a la protección que otorga el artículo 16 de la Constitución Federal.

A efecto de evidenciar lo anterior, resulta importante traer a colación el pronunciamiento efectuado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia 1a./J. 22/2002, misma que señala textualmente lo siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES. Si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, a fin de que cumplan con el propósito que dio origen a dichos actos, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia o la orden de visita. Por consiguiente, debe entenderse que esos actos están delimitados temporalmente, esto es, que deben estar acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende, pues de no ser así se

volverían en una molestia constante o en una permanente intromisión al domicilio, lo que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en los años de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y siete, en lo que establece la segunda parte de su primer párrafo, es violatorio de la garantía constitucional de referencia, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación de la misma a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señala un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practiquen, de modo que queda al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que es contrario a la citada garantía de seguridad jurídica.”

De la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia antes transcrita, se puede advertir que la Primera Sala del tribunal constitucional del País, estimó que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y ocho,⁴¹ sólo en lo que establece la segunda parte de su primer párrafo,

⁴¹ “Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos

resultaba violatorio del derecho fundamental de seguridad jurídica contenido en el citado artículo 16 de la Constitución Federal, en razón de que contenía una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad a la que debían ajustarse las autoridades fiscales, pero excluía de su aplicación a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señalaba un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practicaran, de modo que quedaba al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que se consideró violatorio del derecho fundamental de seguridad jurídica.⁴²

Del criterio antes referido, se puede apreciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, a fin de que cumplan con el propósito que dio origen a dichos actos, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia o la orden de visita.

Por consiguiente, debe entenderse que esos actos deben estar acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende, pues de no ser así se volverían en una molestia constante o en una permanente intromisión al

a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada...

⁴² En relación con el tema, es importante hacer notar que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y ocho, fue reformado con motivo de la emisión de dicho criterio jurisprudencial para establecer un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se practican a determinado grupo de contribuyentes.

domicilio, lo que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional.

En ese sentido, es evidente que el nuevo sistema fiscal electrónico es inconstitucional, al molestar a los contribuyentes en sus papeles y facultar a las autoridades fiscales para iniciar un procedimiento de fiscalización sin que se prevea un plazo para su conclusión.

Cabe aclarar que no pasa inadvertido que la conclusión a la que se arribó en el párrafo que antecede, podría no resultar acorde con el criterio jurisprudencial P./J. 10/2013 (10a.)⁴³ ni con la diversa tesis aislada 1a. CCCLXXX/2014 (10a.).⁴⁴

⁴³ *“CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 58 DE SU REGLAMENTO, VIGENTES HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011 Y EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, RESPECTIVAMENTE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Aun cuando los artículos referidos no prevean un plazo dentro del cual la autoridad deba emitir la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador instituido contra el contador público registrado para dictaminar estados financieros, dichas disposiciones no deben examinarse aisladamente, sino en el contexto normativo en que se insertan, conforme al cual las facultades de las autoridades para sancionarlo pueden caducar si no se ejercen dentro de los 5 años concedidos al efecto, en términos del artículo 67, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación. Así, los artículos 52, párrafo antepenúltimo, del Código Fiscal de la Federación y 58 de su Reglamento, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011 y el 7 de diciembre de 2009, respectivamente, no violan el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no dejan en estado de incertidumbre al contador público, quien tiene certeza plena de que dicho procedimiento debe resolverse en el plazo que establece el artículo 67, párrafo primero, antes señalado porque, de lo contrario, caducará la facultad sancionadora de la autoridad exactora, aunado a que puede continuar ejerciendo la función para la cual le fue otorgado el registro correspondiente, hasta en tanto no se dicte dicha resolución, por lo que el hecho de que la autoridad cuente con el plazo genérico indicado no permite su actuación arbitraria ni genera incertidumbre al contador público registrado.”*

Época: Décima Época. Registro: 2002999. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: P./J. 10/2013 (10a.). Página: 6.

⁴⁴ *“PLAZO PARA LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES FISCALES. LA TESIS JURISPRUDENCIAL P./J. 10/2013 (10a.), DEL TRIBUNAL PLENO, ES DE CARÁCTER TEMÁTICO. Dicho criterio(*) contiene un razonamiento que no es exclusivamente aplicable al procedimiento a que se refieren los artículos 52 del Código Tributario Federal y 58 de su Reglamento, sino que aplica a todos los procedimientos de naturaleza similar o análoga, pues de éste se desprende una regla general que será válida frente a todos los preceptos que establezcan el mismo supuesto normativo, a saber: no son inconstitucionales las normas que señalen procedimientos conforme a los cuales las autoridades fiscales determinen impuestos o impongan sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en el supuesto de que dichas normas no establezcan un plazo para la emisión de la resolución con la que se culminen, porque en este caso debe estarse a lo previsto*

En efecto, al analizar el argumento relativo a que el artículo 5 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo es inconstitucional por no establecer un plazo específico para emitir una resolución en materia de ese tributo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1257/2014,⁴⁵ consideró que sobre dicho tema existe jurisprudencia temática emitida por el Tribunal Pleno, porque se trata del plazo que la autoridad fiscal tiene para emitir una resolución que deriva precisamente de la facultad que se le concede a ésta para revisar obligaciones fiscales y determinar, en su caso, un crédito fiscal.

Lo anterior, en virtud de que la aludida Primera Sala consideró que la resolución tomada por el Tribunal Pleno en la contradicción de tesis 362/2010,⁴⁶ constituía una jurisprudencia temática aplicable al caso concreto, porque los argumentos conforme a los cuales se determinó que los artículos 52, párrafo antepenúltimo, del Código Fiscal de la Federación y 58 de su Reglamento, aun cuando no prevean un plazo dentro del cual la autoridad deba emitir la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador instituido contra el contador público registrado para dictaminar estados financieros, no transgreden la seguridad jurídica, constituyen un razonamiento que no es exclusivamente aplicable a este procedimiento, sino que aplica a todos los de naturaleza similar o análoga.

para la figura de la caducidad en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual ordena que las facultades de las autoridades fiscales para determinar y sancionar las omisiones de los contribuyentes, se extinguen en el plazo de cinco años.”

Época: Décima Época. Registro: 2007927. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I. Materia(s): Constitucional, Común. Tesis: 1a. CCCLXXX/2014 (10a.). Página: 726.

⁴⁵ Dicho asunto se resolvió en estricto cumplimiento a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno al resolver la contradicción de tesis 362/2010, aun cuando el criterio mayoritario de los Ministros que integran la Primera Sala no comparte el sentido en que se resolvió la citada contradicción.

⁴⁶ “CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 58 DE SU REGLAMENTO, VIGENTES HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011 Y EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, RESPECTIVAMENTE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.”

Tal como se advierte, el Alto Tribunal estableció una regla general que será válida frente a todas las normas que establezcan el mismo supuesto normativo, a saber: las normas que señalen procedimientos conforme a los cuales las autoridades fiscales determinen impuestos o impongan sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en el supuesto de que dichas normas no establezcan un plazo para la emisión de la resolución con la que se culmine dichos procedimientos no son inconstitucionales, toda vez que debe atenderse al plazo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación,⁴⁷ en el cual se prevé la figura de la caducidad, por virtud de la cual se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para determinar y sancionar las omisiones de los contribuyentes.

Por lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que si el Pleno de ese Alto Tribunal ha sostenido que las facultades susceptibles de extinción a través de la figura de la caducidad son las de revisión, determinación y liquidación de créditos fiscales, dicho criterio debe entenderse como temático y plenamente aplicable, pues si el artículo 5 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo⁴⁸ no establece un plazo para la emisión de la resolución del crédito fiscal que por dicho tributo se finque en contra del contribuyente, es evidente que en dicho caso se trata de la facultad de la autoridad para determinar un crédito fiscal, misma que se extingue a través de la figura de la

⁴⁷ “Artículo 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que...”

⁴⁸ “Artículo 5. Si de la información a que se refiere la fracción VII del artículo 4 de esta Ley, se comprueba que existe un saldo a pagar de impuesto a los depósitos en efectivo por parte del contribuyente, las autoridades fiscales notificarán al contribuyente dicha circunstancia, otorgándole un plazo de 20 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos dicha notificación, para que manifieste por escrito lo que a su derecho convenga y, en su caso, presente los documentos y constancias que desvirtúen la existencia del saldo a cargo.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, cuando el contribuyente no logre desvirtuar la existencia del saldo a cargo por concepto de impuesto a los depósitos en efectivo o no haya ejercido el derecho a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad determinará el crédito fiscal correspondiente y realizará el requerimiento de pago y cobro del mismo, más la actualización y recargos que correspondan desde que la cantidad no pudo ser recaudada y hasta que sea pagada.”

caducidad, lo que implica que el plazo que la ley establece para la emisión de dicha determinación es de cinco años.

En consecuencia, concluyó que hasta en tanto la autoridad fiscal no emita, dentro del plazo genérico de cinco años la resolución que determine el adeudo fiscal o que tenga por desvirtuada la existencia de saldo a cargo por concepto de impuesto a los depósitos en efectivo, ello no genera una afectación que trascienda en la esfera jurídica del contribuyente, porque sin una resolución en la que se determine un crédito fiscal la autoridad no contará con elementos para requerir pago de algún saldo a cargo del particular.

Entonces, bajo esa óptica, algún sector podría concluir que no es inconstitucional el artículo 53-B del Código Tributario Federal, a pesar de que los contribuyentes no tengan certeza respecto de cuándo inician las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como tampoco de cuándo deben concluir, pues como lo determinó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las normas que señalen procedimientos conforme a los cuales las autoridades fiscales determinen impuestos o impongan sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en el supuesto de que dichas normas no establezcan un plazo para la emisión de la resolución con la que se culmine dichos procedimientos no son inconstitucionales, toda vez que debe atenderse al plazo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se prevé la figura de la caducidad, por virtud de la cual se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para determinar y sancionar las omisiones de los contribuyentes.

Sin embargo, a mi juicio, dicha porción normativa sí trastoca el principio de seguridad jurídica, pues la falta de plazo no puede sustituirse con el límite temporal que impone la caducidad a las facultades de las autoridades, conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la aplicación de dicha figura favorece la actuación arbitraria de la autoridad y hace que el particular quede en estado de incertidumbre respecto de su situación jurídica.

En este orden de ideas, la falta de plazo puede traer como consecuencia una actuación arbitraria por parte de la autoridad, al quedar bajo su criterio la determinación del momento en el cual emitirá la resolución correspondiente, lo que implica que pueda retardar el dictado de dicho fallo por un período prolongado de tiempo.⁴⁹

III.4. ¿Las obligaciones derivadas del establecimiento del nuevo sistema fiscal electrónico pueden ser cumplidas por la mayoría de los contribuyentes?

Al respecto, se considera que las disposiciones que se analizan también transgreden el derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal, en virtud de que las obligaciones que imponen no podrán ser cumplidas por la totalidad de los contribuyentes, generando inseguridad jurídica para aquellos que, por su situación especial, no están en posibilidad de acatar las obligaciones que prevén.

En efecto, existen distintas clases de contribuyentes y diversas regiones del país con diferentes coberturas tecnológicas.

Así, para los contribuyentes con capacidad económica y tecnológica elevada, la obligación de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria no les generará mayor dificultad.

Sin embargo, también existen contribuyentes cuya capacidad económica y tecnológica es más precaria y, por ende, ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria les podría resultar complejo y oneroso.

⁴⁹ En el entendido que si bien existe un criterio que podría dar respuesta al tema planteado, lo cierto es que las decisiones de los órganos colegiados no siempre permanecen estáticas, pues es probable que una nueva reflexión del tema pueda conducir a un replanteamiento de la postura argumentativa que se ha sostenido.

Lo anterior, pues existen contribuyentes que no tienen la capacidad económica para adquirir los medios tecnológicos necesarios para ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, ya que no están en aptitud de adquirir computadoras, rentar servicio de Internet o medios electrónicos para llevar su contabilidad, etcétera.⁵⁰

⁵⁰ Esta preocupación fue externada por el senador Luis Fernando Salazar Fernández, durante la segunda lectura del dictamen de las comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos Segunda, del Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

“(…)

La exigencia de ingresar la contabilidad de forma electrónica genera, en perjuicio de los contribuyentes, una carga administrativa muy onerosa que tiene que ver con la adquisición, renta de sistemas de cómputo, servicios de Internet, sistemas de seguridad y, en general, infraestructura básica que no todos pueden acceder.

Yo quisiera saber cómo le va hacer un pescado (sic) de Michoacán para poder entregar una factura electrónica si apenas se esfuerza diariamente por permanecer en la formalidad en su microempresa. De igual forma, nos manifestamos en contra del dictamen por conferirse facultades excesivas a las autoridades fiscales, ya que cuentan con atribuciones suficientes para salvaguardar el erario público, lo que desde luego vulnera el derecho de los contribuyentes.

Por otra parte, se prevé establecer obligaciones fiscales que implicarán el destino de recursos por parte del contribuyente para el debido cumplimiento de las mismas, lo cual resulta a todas luces incongruente.

En un país donde existen condiciones de desigualdad, en donde resulta innecesario disponer cargas administrativas hacia los contribuyentes sin que motiven ventaja alguna de orden o de control por parte del Estado, y que por el contrario terminen por generar el incumplimiento de disposiciones fiscales ante la imposibilidad de acceder a los medios tecnológicos requeridas para ello.

Al igual que los ejemplos mencionados, el dictamen que hoy se nos presenta contiene medidas recaudatorias y de excesivas discrecionalidad por parte de las autoridades fiscales, lo que resulta contradictorio al supuesto sentido social con el que se presentó la reforma hacendaria por parte del Ejecutivo...”

En similares términos se manifestó el senador Francisco de Paula Burquez Valenzuela, tal como enseguida se advierte:

“(…)

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, tiene por objeto establecer las reglas que los contribuyentes deberán observar para el manejo de su contabilidad como un instrumento trascendental para la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales que al efecto deben acatar los contribuyentes.

No obstante la modificación propuesta a la fracción IV, del artículo 28, del Código Fiscal de la Federación, para determinar la obligación a cargo de los contribuyentes de ingresar en forma

Por ello, se considera que aquellos contribuyentes con escasos recursos económicos, difícilmente podrán dar cabal cumplimiento a las obligaciones previstas en las disposiciones que se analizan.

mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, deriva en una carga administrativa excesiva y sin justificación en perjuicio de los contribuyentes.

Si bien no es posible aducir una violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 de la Constitución, por tratarse de una obligación formal y no de la medida en que debe contribuirse al gasto público, sí es preciso tener en cuenta que la ley debe velar por la igualdad de todos los sujetos pasivos de una contribución.

En este sentido, la propuesta en los términos del dictamen, resulta contraria a dicho precepto, toda vez que se prevé establecer una obligación sustantiva que implicaría el destino de recursos por parte del contribuyente para el debido cumplimiento de la misma.

Por lo que en un país en donde existen condiciones de desigualdad, resulta incongruente disponer cargas administrativas innecesarias hacia los contribuyentes que no motiven ventaja alguna de orden o control por parte del Estado, y que por el contrario, terminen por generar el incumplimiento de disposiciones fiscales ante la imposibilidad de acceder a los medios tecnológicos requeridos para ello.

Lo anterior se sostiene así, toda vez, que en primer lugar, al presentarse la contabilidad vía electrónica, se constreñiría a los contribuyentes a adquirir o rentar, por un tercero, servicios de Internet, adquirir o rentar sistemas de cómputo que soporten el almacenamiento de varios archivos; adquirir o rentar por terceros sistemas operativos cuya licencia y actualizaciones no son gratuitas.

Contratar y capacitar personal para enviar la contabilidad debidamente integrada, entre otras erogaciones, que en su mayoría estarán consideradas como no deducibles o cuya deducción estará limitada de conformidad con el paquete fiscal que propone el Ejecutivo.

Asimismo, es preciso señalar que pretender que la contabilidad sea ingresada de forma electrónica mensualmente, privaría a los contribuyentes de poder realizar ajustes naturales en su contabilidad, ocasionando con ello que dichos ajustes puedan ser considerados a discreción de la autoridad fiscal como existencia de doble contabilidad o el registro simulado de diversas operaciones, de forma tal, contrario a las consideraciones vertidas en el dictamen, la inclusión de dicha obligación no simplifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que, por el contrario se genera un perjuicio de los contribuyentes, una carga administrativa muy onerosa.

Por último, cabe señalar que disponer en el precepto normativo la facultad de la autoridad de disponer mediante regla de carácter general los parámetros del envío mensual de la contabilidad, confiere una facultad excesiva a dicha autoridad que puede derivar en la discrecionalidad en la aplicación de la norma.

Por lo anterior, y con el fin de evitar que la inclusión de dicha obligación exceda la realidad social de todos los contribuyentes ocasionando con ello que los gobernados puedan ver mermada su esfera jurídica al no contar con los recursos necesarios para cumplir con tan gravosa obligación.

Se propone mantener el texto vigente de la norma.”

Otro factor que pone en riesgo el debido cumplimiento de los contribuyentes de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y, por ende, se transgrede su derecho fundamental de seguridad jurídica, consiste en la cobertura tecnológica de las diversas regiones del país.

Lo anterior, en virtud de que algunos contribuyentes tienen su domicilio en regiones del país con escasa o, en ciertos casos, nula cobertura tecnológica, por lo que las obligaciones contenidas en las disposiciones del nuevo sistema fiscal electrónico les resultará difícil o, en ciertos casos, imposible de cumplir.

En ese sentido, resulta evidente que las disposiciones del nuevo sistema fiscal electrónico son inconstitucionales, pues lejos de brindar seguridad jurídica transgreden ese derecho fundamental, ya que algunos contribuyentes enfrentarán serias dificultades para dar cabal cumplimiento a las obligaciones que de ellas derivan, a pesar de que tengan la voluntad de hacerlo.

IV. EL NUEVO SISTEMA FISCAL ELECTRÓNICO VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

IV.1. El derecho a la inviolabilidad del domicilio:

En la escena internacional, el artículo 11.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone que *“nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación”*.

En términos similares, el artículo 17.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que *“nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación”*.

En relación con este derecho fundamental, la Corte Interamericana de Derecho Humanos sostuvo en el caso de Las Masacres de Ituango vs. Colombia que *“el artículo 11.2 de la Convención protege la vida privada y el domicilio de injerencias arbitrarias o abusivas”* y *“reconoce que existe un ámbito personal que debe estar a salvo de intromisiones por parte de extraños y que el honor personal y familiar, así como el domicilio, deben estar protegidos ante tales interferencias”*.⁵¹

En nuestro País, el artículo 16 de la Constitución Federal protege la inviolabilidad de domicilio, que esencialmente consiste en que los gobernados no deben ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

⁵¹ Caso Masacres de Ituango Vs. Colombia. Víctimas: Pobladores del municipio de Ituango. Representante: Grupo Interdisciplinario por los Derechos Humanos (GIDH). Comisión Colombiana de Juristas (CCJ). Estado demandado: Colombia. Caso ante la Corte IDH: Serie C No. 148. Tipo de sentencia y fecha: Sentencia. 1 de Julio de 2006.

En ese sentido, se advierte que el artículo constitucional en cita otorga la protección más amplia al domicilio y papeles de los gobernados y, al mismo tiempo, impone un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria, pues las obliga a emitir un mandamiento escrito debidamente fundado y motivado a fin de emitir actos de molestia en el domicilio, papeles o posesiones de los gobernados.

Asimismo, es conveniente acotar que la inviolabilidad del domicilio permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y además desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias; es decir, no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino también lo que en él se encuentra.

Por ello, es factible concluir que el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio es una protección otorgada por la Constitución Federal a favor de los gobernados respecto de su domicilio y de todo aquello que se encuentre en él, cuya finalidad principal es el respeto al ámbito de vida privada personal, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado.

IV.2. ¿Por qué se vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio?

Dicho lo anterior, se considera que las porciones normativas que se analizan resultan contrarias al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, pues sin mediar solicitud alguna las autoridades fiscales se podrán allegar de toda la información y documentación que se encuentre en el domicilio de los contribuyentes –en modalidad virtual– y, en su caso, efectuarán actos tendentes a fiscalizarlos, sin antes sujetarse a las formalidades establecidas en el artículo 16 de la Constitución Federal.

En efecto, tal como se ha venido señalando, el artículo constitucional en comentario establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio,

papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por su parte, su antepenúltimo párrafo establece en forma expresa que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias en los domicilios de los gobernados únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como para 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.⁵²

Ahora, si se relaciona esta parte del precepto constitucional con la relativa a las formalidades que se exigen para los cateos, se obtendrán los requisitos mínimos que deben cumplir las autoridades fiscales al efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, a saber:

- a) La orden de visita será por escrito.
- b) Debe expresarse el lugar que ha de inspeccionarse.
- c) La persona o personas con las que se entenderá.
- d) El objeto preciso de la visita.

⁵² “Artículo 16.

(...)

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...”

e) Al finalizar la inspección se levantará un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Tales requisitos han sido delimitados por la Primera Sala del Tribunal Constitucional del País al emitir la jurisprudencia 1a./J. 22/2007,⁵³ que señala que las órdenes de cateo única y exclusivamente puede expedirlas la autoridad judicial cumpliendo los siguientes requisitos: a) que conste por escrito; b) que exprese el lugar que ha de inspeccionarse; c) que precise la materia de la inspección; d) que se levante 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.

Derivado de lo anterior, se puede concluir que las autoridades fiscales, a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, podrán exigir la exhibición de los libros y papeles que les resulten indispensables para tal efecto,

⁵³ “CATEO. EN ACATAMIENTO A LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO, LA ORDEN EMITIDA POR LA AUTORIDAD JUDICIAL, DEBE REUNIR LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN, DE LO CONTRARIO DICHA ORDEN Y LAS PRUEBAS QUE SE HAYAN OBTENIDO COMO CONSECUENCIA DIRECTA DE LA MISMA, CARECEN DE EXISTENCIA LEGAL Y EFICACIA PROBATORIA. Con la finalidad de tutelar efectivamente la persona, familia, domicilio, papeles y posesiones de los gobernados, el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que las órdenes de cateo única y exclusivamente puede expedirlas la autoridad judicial cumpliendo los siguientes requisitos: a) que conste por escrito; b) que exprese el lugar que ha de inspeccionarse; c) que precise la materia de la inspección; d) que se levante 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. En ese sentido, el artículo 61 del Código Federal de Procedimientos Penales, en observancia a la garantía de inviolabilidad del domicilio, establece que si no se cumple con alguno de los requisitos del octavo párrafo del citado precepto constitucional, la diligencia carece de valor probatorio. Por tanto, las pruebas obtenidas con vulneración a dicha garantía, esto es, los objetos y personas que se localicen, su aprehensión en el domicilio registrado y las demás pruebas que sean consecuencia directa de las obtenidas en la forma referida, así como el acta circunstanciada de la propia diligencia, carecen de eficacia probatoria. En efecto, las actuaciones y probanzas cuyo origen sea un cateo que no cumpla con los requisitos constitucionales y por tanto, sin valor probatorio en términos del señalado artículo 61, carecen de existencia legal, pues de no haberse realizado el cateo, tales actos no hubieran existido.”

dando cabal cumplimiento a las formalidades que se exigen para la práctica de los cateos.

Sin embargo, las formalidades antes descritas se trastocan al facultar a las autoridades fiscales a efectuar la revisión y preliquidación de la situación fiscal de los contribuyentes, sin sujetarse a los requisitos exigidos por el artículo 16 de la Constitución Federal, tal como enseguida se pone de manifiesto:

- **La orden de visita deberá constar por escrito:**

La Constitución Federal señala que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

No obstante ello, a fin de que la autoridad administrativa efectúe dicho acto de molestia, se encuentra supeditado a cumplir ciertas formalidades, como lo es que se emita una orden de visita por escrito.

Al respecto, Ignacio Burgoa, en su obra titulada "Las garantías individuales",⁵⁴ señala textualmente lo siguiente:

"(...)

Esta garantía de seguridad jurídica, que es la tercera que se contiene en el artículo 16 constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escrito.

Consiguientemente, cualquier mandamiento u orden verbales que originen el acto perturbador o que en sí

⁵⁴ Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, México, Editorial Porrúa, 2004, p. 601.

*mismos contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refiere dicho precepto de la Constitución son violatorios del mismo. **Conforme a la garantía formal a que aludimos, todo funcionario subalterno o todo agente de autoridad debe obrar siempre con base en una orden escrita expedida por el superior jerárquico, so pena de violar la disposición relativa de nuestra Ley Fundamental a través de la propia garantía de seguridad jurídica que, por otra parte, ha sido constantemente reiterada por la Suprema corte en un numerosas tesis que sería prolijo mencionar...***"

Entonces, el acto autoritario de molestia debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escrito a fin de no ser violatorio de la Constitución Federal.

Lo anterior es así, pues con la entrega material de la orden de visita por escrito se observa en sus términos lo dispuesto en la Constitución Federal, ya que de esta manera un contribuyente sabrá si en efecto se dirige a él la referida orden, cuál o cuáles son las contribuciones y los ejercicios fiscales por revisar, entre otras cuestiones.

Sin embargo, en caso de que no se emita una orden de visita⁵⁵ y la misma no sea debidamente notificada a los contribuyentes, éstos no tendrán certeza jurídica

⁵⁵ La visita domiciliaria es uno de los medios con que cuenta la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la cual debe ordenarse a través de mandamiento escrito que satisfaga determinados requisitos constitucionales y legales, e inicia con la asistencia de los visitadores designados en el lugar y fecha señalados, y termina con el levantamiento de un acta final, en la que los auditores asientan los hechos u omisiones que conocieron, la que al igual que las actas parciales que hayan elaborado, son analizadas y calificadas con posterioridad para, en su caso, determinar un crédito fiscal.

Por la serie de actos concatenados con que esa visita se desarrolla implica un procedimiento, siendo la orden el acto que le da sustento, y de no existir el mandamiento o de no reunir los requisitos exigidos, aquél no debe iniciarse ni sustanciarse, y si se lleva a cabo no producirá efecto alguno en contra del visitado e, incluso, podría dar lugar al fincamiento de responsabilidad para la autoridad que lo practique.

respecto de sus derechos y obligaciones, ni tampoco sabrán si el acto de molestia fue emitido por autoridad competente, violentando así su derecho fundamental de seguridad jurídica.

Derivado de lo anterior, a fin de que las autoridades administrativas estén en posibilidad de requerir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, se encuentran obligadas a emitir y notificar la orden de visita por escrito previo al acto de molestia.

No obstante ello, en el caso particular, las disposiciones que se analizan dejan a disposición de las autoridades fiscales toda la documentación contable para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación, sin que se previamente se notifique a los contribuyentes la orden de visita por escrito.

- **Debe expresarse el lugar que ha de inspeccionarse:**

Tal como se apuntó, la Constitución Federal señala que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

No obstante ello, a fin de que la autoridad administrativa efectúe dicho acto de molestia, se encuentra supeditada a cumplir ciertas formalidades, como lo es que se exprese el lugar que ha de inspeccionarse.

Al respecto, tomando en cuenta que la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental y que la visita domiciliaria es un acto de molestia que el particular

Estas consideraciones fueron sustentadas en el amparo en revisión 2509/98, resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 27 de octubre de 2000, cuya información aparece visible en el portal electrónico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/188/188561.pdf> consultado el dos de diciembre de dos mil catorce.

tiene que soportar, para que una orden de esa naturaleza cumpla con los requisitos constitucionales, es necesario que se señale con toda claridad el domicilio en que habrá de desarrollarse, pues de esta manera el contribuyente estará en posibilidad de tener todos los libros, papeles o documentos que la autoridad le requiera, así como preparar su defensa y desvirtuar las irregularidades que la autoridad le impute durante el desarrollo de la misma.

Sin embargo, en el caso particular, las disposiciones reclamadas señalan que se dejará al alcance de las autoridades fiscales toda la documentación contable para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación, sin que se exprese el lugar que ha de inspeccionarse, pues todo lo relacionado con la obligación prevista en las disposiciones analizadas deberá realizarse a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.⁵⁶

- **Persona o personas con las que se entenderá la diligencia:**

Como se ha dicho, el artículo 16 de la Constitución Federal señala que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Ahora, a fin de que la autoridad administrativa efectúe dicho acto de molestia, se encuentra supeditada a cumplir ciertas formalidades, como lo es que se precise la persona o personas con las que se entenderá la diligencia.

Lo anterior tiene su razón de ser en el hecho de que la orden de visita debe dirigirse a una persona física o moral, pues no debe ser vaga o genérica.

⁵⁶ La información se envía en archivos comprimidos con formato Zip a través del Buzón Tributario; el envío debe hacerse con firma electrónica vigente

En ese sentido, es claro que la visita domiciliaria a fin de que no resulte violatoria al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, requiere de una orden escrita con la expresión de la persona o personas con las que se entenderá la diligencia.

Derivado de lo anterior, a fin de que las autoridades administrativas se encuentren en posibilidad de requerir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, resulta imperativo que se emita una orden de visita donde se exprese la persona o personas con las que se entenderá la diligencia.

Sin embargo, en el caso particular, las disposiciones relativas al nuevo sistema fiscal electrónico dejan a disposición de las autoridades toda la documentación contable para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación, sin que se precise quién será la persona o personas con las que se entenderá la diligencia, pues todo lo relacionado con la obligación prevista en las disposiciones reclamadas deberá realizarse a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

- **Objeto preciso de la visita:**

Sobre el tema, Tomás Ruiz Pérez, en su publicación titulada "Aspectos legales de las visitas domiciliarias fiscales",⁵⁷ establece textualmente lo siguiente:

"(...)

En cumplimiento de la Carta Magna, es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente. De ahí que los auditores hacendarios

⁵⁷ Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Primer Número Extraordinario, p.438.

únicamente pueden realizar la visita en relación con los impuestos, derechos, contribuciones y en general las obligaciones fiscales marcadas en el escrito pertinente y en el plazo igualmente especificado.

Consecuentemente, si los visitadores ejercen una auditoría ampliándose a impuestos, derechos o renglones no asentados en la orden, es nula la diligencia en todo lo que exceda de lo mandado y el acta de visita, tocante a lo excedente, carece de validez y eficacia probatoria."

Por lo tanto, es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente, por lo que las autoridades hacendarias únicamente pueden realizar la visita en relación con las obligaciones fiscales precisadas en el escrito pertinente.

Incluso, lo anterior ha sido sustentado por la Segunda Sala de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia 2a./J. 59/97,⁵⁸

⁵⁸ "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración

a través de la cual determinó que el objeto debe entenderse como la cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en ello, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

En ese sentido, a fin de que no se viole el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, resulta necesario que previo a una visita domiciliaria se emita una orden y que ésta contenga expresamente el objeto de la misma, a saber, los impuestos, derechos, contribuciones y, en general, las obligaciones fiscales sujetas a revisión.

Derivado de lo anterior, a fin de que las autoridades administrativas se encuentren legalmente en posibilidad de requerir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, resulta imperativo que se emita una orden de visita donde se exprese de manera clara y concreta el objeto de la revisión.

Sin embargo, en el caso particular, las disposiciones que se analizan establecen que se deberá dejar a disposición de las autoridades toda la documentación contable para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y, en su

provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.”

Época: Novena Época. Registro: 197273. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, Diciembre de 1997. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 59/97. Página: 333.

caso, emitir una preliquidación, sin que se señale el objeto de la misma, a saber, los impuestos, derechos, contribuciones y, en general, las obligaciones fiscales sujetas a revisión, pues todo lo relacionado con la obligación prevista en las disposiciones reclamadas deberá realizarse a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, sin tener certeza del objeto de la revisión.

- **Acta circunstanciada**

Sobre el tema, Rogelio Martínez Vera, en su obra titulada "La Fiscalización de Impuestos Federales",⁵⁹ señala textualmente lo siguiente:

“(...)

*deberán hacerse constar en forma circunstanciada, es decir, deberá hacerse mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores durante el desarrollo de la diligencia, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro, **a fin de que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que, de no hacerse así, éste puede argumentar que se le deja en estado de indefensión por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada...***

⁵⁹ Martínez Vera, Rogelio, *La Fiscalización de Impuestos Federales*, México, Editorial Monterrey, 1981, p. 5

De lo anterior se advierte que durante la visita domiciliaria se deberán circunstanciar cada uno de los acontecimientos observados por los visitantes, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, pues de lo contrario se deja en estado de indefensión al contribuyente visitado.

Bajo las consideraciones anteriores, se puede desprender que la facultad de las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación se encuentra supeditada a cumplir con ciertos requisitos, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, pues de lo contrario se estaría violentando el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio.

Una vez expuesto lo anterior, a continuación se harán valer los argumentos tendentes a demostrar que las disposiciones que se analizan resultan inconstitucionales, al ser contrarias al artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Del análisis efectuado al artículo 16 de la Constitución Federal, se advierte que las autoridades administrativas se encuentran obligadas, previo a efectuar el acto de molestia, a cumplir con las siguientes formalidades: a) que conste por escrito; b) que exprese el lugar que ha de inspeccionarse; c) que precise la materia de la inspección; d) que se levante 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.

De no observarse las formalidades antes destacadas, la autoridad administrativa se encontraría violentando en perjuicio de los contribuyentes el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, pues deben otorgarles certeza y

claridad absoluta respecto de sus derechos y obligaciones, a fin de no dejarlos en estado de indefensión.

Ahora, las disposiciones que se estudian establecen una obligación para los contribuyentes consistente en llevar los registros o asientos que integran su contabilidad por medios electrónicos y además que la documentación comprobatoria deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.⁶⁰

⁶⁰ Para entender con suficiente amplitud este concepto es conveniente traer a colación el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a). Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b). Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c). Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a). Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b). Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.”

Asimismo, establecen la obligación consistente en que la contabilidad se ingrese de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Derivado de lo anterior, claramente se puede desprender que los contribuyentes se encuentran obligados a exhibir ante las autoridades administrativas los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

No obstante ello, las disposiciones reclamadas en ningún momento establecen que la obligación a cargo de los contribuyentes de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, se encuentre supeditada a que las autoridades administrativas emitan una orden por escrito debidamente fundada y motivada.

En ese sentido, se concluye que las obligaciones previstas en las disposiciones analizadas no cumplen con las formalidades contempladas en el artículo 16 de la Constitución Federal, pues únicamente establecen la obligación a cargo de los contribuyentes de exhibir los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin antes prever la obligación a cargo de la autoridad administrativa de emitir una orden por escrito en la que se funde y motive la causa legal del acto de molestia.

V. EL NUEVO SISTEMA DE CONTABILIDAD ELECTRÓNICA TRASTOCA EL DERECHO HUMANO A LA INTIMIDAD ECONÓMICA

V.1. El deber de información en el ámbito de colaboración con la administración tributaria:

En principio, es conveniente precisar que al igual que los demás deberes tributarios, el de proporcionar información también encuadra en la categoría de los deberes administrativos de prestación o deberes de colaboración pudiendo, en modo descriptivo, considerarse como tales “...aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar actividades personales que les son exigidas por la administración para el desempeño de una función pública...”⁶¹

La obtención de información por parte de la administración tributaria se produce, siguiendo a Mantero Sáenz, por suministro “...cuando la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la administración los requiera...” y por captación cuando existe “...una actuación singularizada de la administración, que exige a una persona determinada que le proporcione unos datos determinados, de forma que de no exigirse no se proporcionarían...”⁶²

El tema que nos ocupa se centra en determinar hasta qué punto la administración tributaria, en ejercicio de su facultad fiscalizadora, tiene derecho a inmiscuirse en la vida privada de los contribuyentes a efecto de recabar la información necesaria respecto de los hechos generadores de obligaciones tributarias.

⁶¹ Casado Ollero, Gabriel, *La Colaboración con la Administración*, Barcelona, España, Editorial Bosch, 1970, p. 158.

⁶² Mantero Sáenz, A, *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, España, Editorial Heraldo de Aragón, 1990, p. 155.

V.2. El derecho a la intimidad económica:

La intimidad puede ser definida como el *“derecho que compete a toda persona a tener una esfera reservada en la cual debe desenvolver su vida sin que la indiscreción ajena tenga acceso a ella.”*⁶³

La intimidad económica generalmente se considera incluida dentro de la intimidad en sentido amplio, pues el derecho a la intimidad también abarca la protección de esos datos económicos, por ser aspectos de la actividad de la persona que, sin consentimiento, no deben ser apropiados por terceros.

Por lo tanto, se considera que las personas naturales y jurídicas tienen derecho a la protección de su intimidad económica, pues no se puede dejar de admitir que muchas veces el contenido patrimonial de los datos redundante en la vida privada de los sujetos.

Sin embargo, no cabría invocar el derecho a la intimidad para evitar todo acceso al fisco a información del contribuyente que tenga relación con hechos que generan tributación. Igualmente, no podemos caer en el extremo de otorgarle a la administración tributaria amplísimas facultades, ni un poder libre de ataduras jurídicas, pues ello resultaría arbitrario.

V.3. La vulneración del derecho humano a la intimidad económica:

En el presente apartado se harán valer argumentos tendentes a evidenciar que las disposiciones reclamadas transgreden el derecho humano de privacidad o intimidad –económica– previsto en el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

⁶³ Battle Sales, Georgina, *El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada*. Madrid, España, Reus, S.A. 1975, p. 6.

Se afirma lo anterior, pues las disposiciones reclamadas imponen la obligación de ingresar de forma mensual la información contable del contribuyente a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, lo que transgrede el derecho humano a la intimidad económica.

En efecto, el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone lo siguiente:

“Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

(...)

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques...”

Por su parte, el artículo 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, establece lo siguiente:

"Artículo 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques."

Mientras que en nuestro País, el artículo 16 de la Constitución Federal protege la inviolabilidad de domicilio, que esencialmente consiste en que los gobernados no

deben ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En ese sentido, tenemos que el Estado Mexicano está obligado a proteger y garantizar el derecho humano a la intimidad y privacidad contenidos en el artículo 16 de la Constitución Federal, en relación con los diversos 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, lo cual incluye todo tipo de injerencia, como la intimidad económica de una persona.

Una vez establecido lo anterior, se considera que el nuevo sistema de contabilidad electrónica trastoca el derecho humano a la intimidad económica, ya que la obligación de ingresar de forma mensual la información contable de los contribuyentes a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, atenta en contra del derecho fundamental de intimidad y privacidad, pues no se puede dejar de admitir que muchas veces el contenido patrimonial de los datos redundante en la vida privada de los sujetos.

Por lo tanto, se considera que el legislador, al momento de diseñar el nuevo sistema fiscal electrónico, pasó por alto el derecho que todo gobernado tiene respecto de la libre disposición de sus propiedades, posesiones y derechos, es decir, respecto de su situación patrimonial, por lo que el hecho de establecer una obligación a cargo de los contribuyentes consistente en ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, transgrede su derecho fundamental de privacidad e intimidad.

En relación con el tema, es conveniente traer a colación que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que existe documentación e información que se encuentra protegida por la intimidad

económica de una persona, tal como lo sostuvo al resolver el amparo directo en revisión 1868/2013, pues estableció lo siguiente:

“

“(…)

*En sentido similar, si el estado de cuenta se comunicó al contribuyente por la vía postal, la autoridad tributaria tampoco está facultada para exigir la entrega de un sobre cerrado en el que se encuentre correspondencia entre el sujeto visitado y el banco. En todo caso, si la comunicación aún no ha finalizado, el contribuyente tiene la obligación de extraer de dicha comunicación privada la información que se solicita y entregarla a la autoridad tributaria. En cambio, si el estado de cuenta ya se encuentra en poder del contribuyente porque haya finalizado la comunicación postal, este simplemente tiene el deber de entregar dicha información. Como se señaló anteriormente, una vez concluida la comunicación entre el banco y el cuentahabiente, el estado de cuenta ya no se encuentra protegido por el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, sino por el derecho a la vida privada, en tanto **se trata de una documentación que ampara información sobre la "intimidad económica" de una persona...**”*

De la anterior transcripción se desprende que la Primera Sala del Alto Tribunal, sostuvo que existe determinada documentación e información de los gobernados que se encuentra protegida por el derecho a la vida privada, información que se encuentra clasificada como intimidad económica de una persona.

En ese sentido, es válido afirmar que la obligación de ingresar de forma mensual la información contable de los contribuyentes a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria trasgrede el derecho fundamental de privacidad e intimidad, en específico, la intimidad económica de los contribuyentes.

No es obstáculo para concluir lo anterior, el hecho de que las autoridades fiscales se encuentren en posibilidad de requerir información a los contribuyentes para corroborar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que dicha facultad únicamente puede ser ejercida cumpliendo ciertas requisitos, como lo es, notificar al contribuyente respecto del mandamiento escrito por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

VI. CONCLUSIONES

El objetivo fundamental del nuevo sistema fiscal electrónico consiste en que las autoridades fiscales, a partir de la información que el contribuyente se encuentra obligado a registrar por medios electrónicos y, posteriormente, ingresar de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, estén en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación e incluso emitir un crédito fiscal –preliquidación–.

En efecto, con motivo de la implementación del nuevo sistema fiscal electrónico, se prevé el desarrollo de revisiones electrónicas a los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar buzón tributario, la cual se efectuará con base en el análisis de la información y documentación que obre en poder de las autoridades; además, los actos y resoluciones, así como las promociones de los contribuyentes que surjan dentro del procedimiento de verificación de este tipo de facultad, se notificará y presentará en documento digital a través del buzón tributario.⁶⁴

⁶⁴ Se afirma lo anterior, pues los artículos 42, fracción IX y 53-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación disponen lo siguiente:

“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.”

“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.”

Asimismo, al amparo de dicha facultad las autoridades fiscales, con base en la información y documentación que obre en su poder, 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.

Lo anterior evidencia que la autoridad fiscal, sin necesidad de ordenar, notificar y realizar una visita de verificación, podría obtener del buzón tributario la totalidad de la información y documentación ingresada al mismo, en términos del artículo 53-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.⁶⁵

Por lo tanto, el conjunto de normas que integran el nuevo sistema fiscal electrónico constituyen actos de molestia en perjuicio de los contribuyentes, pues se restringen de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.

Bajo esa óptica, el nuevo sistema fiscal electrónico es inconstitucional, por permitir al Estado el acceso a documentos e información del gobernado, sin cumplir con el requisito de ordenar y realizar una visita domiciliaria con todas las formalidades que prevé el artículo 16 de la Constitución Federal, pues se permite una intromisión e incautación genérica, virtual o electrónica de los documentos de los particulares, inclusive con mayor alcance que el previsto en los cateos.

Además, el otorgamiento de la información referida genera una afectación imborrable, una huella permanente, en la protección de los papeles del

⁶⁵ "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.

contribuyente, ya que el envío de dicha información una vez consumada hace físicamente imposible restablecer los derechos defendidos.

En tal virtud, una vez analizadas las particularidades del nuevo sistema fiscal electrónico, se concluye que ponderando adecuadamente los intereses en conflicto, en el proceso de armonización entre el interés privado y el público ínsito en la atribución de potestades a la administración pública, no cabe desconocer que la protección que la Constitución Federal y los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano otorgan a la seguridad jurídica es cualitativamente mayor que la otorgada a las potestades administrativas, pues la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración Pública, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho.

VII. PROPUESTAS

En virtud de los vicios de inconstitucionalidad que se considera afectan al nuevo sistema fiscal electrónico, sin dejar de tomar en consideración que la administración tributaria se encuentra en posibilidad de requerir información a los contribuyentes para corroborar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siempre que su actuación se ajuste a las exigencias delineadas en el artículo 16 de la Constitución Federal, se plantean las siguientes propuestas a fin de superar el problema de inconstitucionalidad que pesa sobre el aludido sistema:

- **Primera:** Que se reforme el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que no se prevea la obligación de ingresar de forma mensual la información contable de los contribuyentes a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y, en su lugar, se establezca que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán contar con los sistemas y registros contables que señale el reglamento de dicho Código, subsistiendo la obligación de llevar la contabilidad en su domicilio fiscal, además del sistema de control de inventarios, pues de esta forma se garantizaría que antes de proceder a realizar algún acto de fiscalización, la autoridad tributaria emita un acto que se ajuste a las exigencias contenidas en el artículo 16 de la Constitución Federal y, entonces, pueda válidamente desplegar las facultades de las que se encuentra investida.
- **Segunda:** No se puede desconocer que los avances tecnológicos en los ámbitos de la información y comunicación han generado que se suscite una transformación respecto de los tradicionales modos de organización e incluso en los estilos de vida y los patrones de convivencia.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales no ha quedado al margen de esa transformación, pues la incorporación de los sistemas electrónicos ha eficientado la relación que se suscita entre los contribuyentes y la administración tributaria. Sin embargo, el uso de las tecnologías de la información debe instrumentarse con toda la cautela posible, a fin de no vulnerar derechos fundamentales de los contribuyentes.

En esa medida, en caso de que la propuesta de reforma legal no resultara viable y se deseara eficientar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se considera que la implementación del nuevo sistema fiscal electrónico debería, en todo caso, resultar optativo para aquellos contribuyentes que estimen conveniente que la comunicación con las autoridades se suscite a través de ese sistema, ya sea por su eficiencia o por contar con los recursos materiales y humanos que requiere su implementación, mientras que el resto de contribuyentes que no opten por esa alternativa, deberán ser objeto de fiscalización a través de cualquiera de los procedimientos distintos de la revisión electrónica, como lo son, la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.

Además, en caso de que algún sector de los contribuyentes voluntariamente decida sujetarse al nuevo sistema fiscal electrónico, las autoridades invariablemente deberán considerar que el ejercicio de las facultades de comprobación, al ser un acto de molestia, se encuentra sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 de la Constitución Federal, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

- **Tercera:** Plantear a través de la acción de amparo indirecto la inconstitucionalidad de las normas que regulan la implementación del

nuevo sistema fiscal electrónico y que el Juez de Distrito otorgue la suspensión de los actos reclamados y, posteriormente, la protección de la Justicia Federal.

El beneficio inmediato que recibiría el contribuyente sería obtener la suspensión en cuanto a la aplicación de las normas que regulan la implementación del nuevo sistema fiscal electrónico, a fin de que no se le obligue a llevar contabilidad por medios electrónicos ni a ingresarla y enviarla de manera mensual en el buzón tributario.

Como consecuencia de lo anterior, se deberá deshabilitar la obligación de emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria, de lo que se sigue que los actos y resoluciones administrativas que ésta emita deberán notificarse a través de los mecanismos ordinarios previstos para tal efecto, en tanto que el contribuyente deberá desahogar los requerimientos que le sean formulados, así como presentar sus promociones, solicitudes y avisos directamente ante la autoridad hacendaria en documento impreso, o bien, a través de otros medios de conformidad con las disposiciones que resulten aplicables.

Por cuanto hace al envío de la información contable, se deberá desincorporar de la esfera jurídica del contribuyente el deber de remitirla mensualmente a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. En el entendido, que los contribuyentes podrán ser objeto de fiscalización a través de cualquiera de los procedimientos distintos de la revisión electrónica, como lo son, la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

Battle Sales, Georgina, *El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada*. Reus, S.A. Madrid, España, 1975.

Blanes Prieto, Joaquín, *Diccionario de Términos Contables*, México, Editorial Cecsca, Compañía Editorial Continental S.A. 2008, p. 132

Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, México, página 601.

Casado Ollero, Gabriel, *La Colaboración con la Administración*, Editorial Bosch, Barcelona, España, 1970, p. 158.

Caso Masacres de Ituango Vs. Colombia. Tipo de sentencia y fecha: Sentencia. 1 de Julio de 2006 http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_148_esp.pdf
Página electrónica consultada el veintiocho de noviembre de dos mil catorce.

Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México 2014.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2014.

Convención Americana sobre Derechos Humanos, consultada el veintiocho de noviembre de dos mil catorce, en la página electrónica de la Organización de los Estados Americanos:

http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm

Declaración Universal de Derechos Humanos, consultada el veintiocho de noviembre de dos mil catorce, en la página electrónica <http://www.un.org/es/documents/udhr/>

Gaceta Parlamentaria correspondiente al año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, Número 3857-C.

González, Eusebio y González Teresa, *Derecho tributario*, Salamanca, España, Editorial Plaza Universitaria, 2004.

Insignares Gómez Roberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Colombia, Editorial Universidad Externado de Colombia, 2003.

Ley de Firma Electrónica Avanzada, consultada el quince de diciembre de dos mil catorce, en la página electrónica <http://www.sre.gob.mx/images/stories/marconormativodoc/firmaelec.pdf>

Ley del Servicio de Administración Tributaria, consultada en Fisco Agenda 2014, Editorial ISEF, México 2014.

Mantero Sáenz, A, *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, Editorial Heraldo de Aragón, España, 1990.

Martínez Vera, Rogelio, *La Fiscalización de Impuestos Federales*, Editorial Monterrey, México 1981, p. 5

Página electrónica del Servicio de Administración Tributaria consultada el quince de diciembre de dos mil catorce http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/publicaciones/Documents/1miscuentas_activempresariales_2014.pdf

Página electrónica de consulta temática de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultada el dos de diciembre de dos mil catorce
<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/188/188561.pdf>

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, consultado el veintiocho de noviembre de dos mil catorce, en la página electrónica
<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D47.pdf>

Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, primer número extraordinario, México, página 438.

Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, consultada el veintiocho de noviembre de dos mil catorce, en la página electrónica del Diario Oficial de la Federación <http://www.dof.gob.mx/>

Segunda lectura del dictamen de las comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos Segunda, del Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, consultado el quince de diciembre de dos mil catorce, en la página electrónica:

[http://bovmsilap.scjn.pjf.gob.mx/LF/DetalleProcesoLeg.aspx?IdLey=445&IdRef=94
&IdProc=6](http://bovmsilap.scjn.pjf.gob.mx/LF/DetalleProcesoLeg.aspx?IdLey=445&IdRef=94&IdProc=6)

Semanario Judicial de la Federación, consultado el dos de diciembre de dos mil catorce, en la página electrónica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>