



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“REVISIÓN ELECTRÓNICA Y PROBABLES
ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL
ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN”**

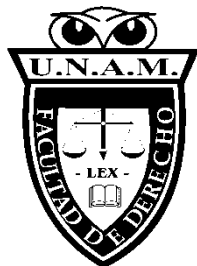
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ANA LAURA GONZÁLEZ SALAS



**ASESOR:
DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA**

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX. 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., 19 de febrero de 2018.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **C. ANA LAURA GONZÁLEZ SALAS** con número de cuenta **30705514-1**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"REVISIÓN ELECTRÓNICA Y PROBABLES ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**, bajo la asesoría del **DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"La interesada deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

**DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.
DIRECTORA**

A Dios

Por iluminarme y darme la fuerza necesaria para poder llegar a este momento.

A Isabella

Por ser la motivación de mi vida; por acompañarme en el camino a volverme una mejor persona y una profesionalista, pero sobre todo por darme su amor incondicional.

A mi mamá, Guillermina Salas Suarez

Como muestra de mi gratitud por su amor, esfuerzo y por el apoyo que siempre me ha dado, por ser un gran ejemplo y por todo el amor que me da. Gracias por ser mi mayor pilar.

A Alberto Cervantes

Por su apoyo y cariño siempre. Gracias por todo.

A mi Tía Carolina Salas Suarez,

Por ser una segunda madre y un gran apoyo.

A toda mi familia

por estar siempre conmigo, apoyarme y cuidarme.

Al Dr. Carlos Javier Verduzco Reina,

Por ser mi asesor en este trabajo de investigación, el cual no habría sido posible sin su apoyo, por ser mi profesor, mi jefe, pero, sobre todo, por ser mi amigo. Gracias por todas sus enseñanzas tanto académicas como personales, gracias también, por su tiempo y cariño.

A todos mis Profesores de la Facultad de Derecho
que contribuyeron en mi formación como
Abogada.

A mi Maestra y amiga Sandy González
Porque no solo compartimos la pasión de la
Danza, sino que siempre me aconseja y apoya en
cada decisión de mi vida.

A la licenciada. Olga lidia Palleco, al licenciado
José Galindo y todas las personas increíbles que
conocí durante mi servicio social en el Tribunal
Federal de Justicia Administrativa y que sin duda
me ayudaron en mi formación académica y
laboral.

A Luis su apoyo y cariño incondicionales, ya que
siempre ha creído en mí. A Mary por su amistad y
comprensión. A Ignacio por ser el mejor amigo que
alguien puede tener. A Rosita, Eve, Fany, Tello y
demás amigos a los cuales siempre tengo
presentes y quiero infinitamente.

A mis amigos Manuel, Sergio, Luis y Edgar por su
cariño, acompañarme en el camino de mi
formación e iluminarme con sus conocimientos.

A mi alma mater, la Facultad de derecho de la
Universidad Nacional Autónoma de México, que
me permitió crecer y formarme como persona y
como profesional y a la cual espero algún día
poder retribuirle todo lo que me ha dado.

“Es un sueño hasta que lo escribes, entonces es una meta.”
Anónimo

“Mejor que el hombre que sabe lo que es justo es el hombre
que ama lo justo.”
Confucio

Índice

Introducción	I
CAPITULO 1.....	1
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA HACIENDA PÚBLICA.....	1
1.1 La actividad Financiera del Estado y las contribuciones.....	1
1.1.1 Concepto	7
1.1.2 Clasificación	10
1.1.3 Marco y principios constitucionales de las contribuciones.....	17
1.2 Objeto de la Obligación Fiscal.....	28
1.3 Sujetos de la Obligación Fiscal.....	31
CAPITULO 2.....	37
FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL	37
2.1 Fundamento Constitucional de las Facultades de Comprobación	37
2.2 Naturaleza Jurídica.....	39
2.3 Concepto de Facultad de Comprobación	41
2.4 Objetivo y Finalidad	42
2.5 Autoridades Fiscales y sus Facultades de Comprobación	44
2.5.1 Formas de Comprobación fiscal.....	45
2.5.1.1 Visita Domiciliaria	51
2.5.1.2 Revisión de Gabinete	63
2.5.1.3 Revisión de Dictamen	65
2.1.2 El Principio de Autodeterminación Fiscal.....	68
CAPITULO 3.....	70
LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.	70
3.1 Conceptos Básicos	70
3.2 Derecho informático	75
3.3 Gobierno Electrónico.....	76
3.4 Nuevas Tecnologías y Administración Pública.....	78
3.5 Los Medios Electrónicos en la Legislación Mexicana.....	79
3.5.1 Documentos Digitales	80

3.5.2 Comprobantes Digitales	81
3.5.3 Firma Electrónica Avanzada	82
3.5.4 Mensaje de Datos.....	87
3.5.5 Factura Electrónica.....	88
3.5.6 Buzón Tributario.....	90
3.6 Los Medios Electrónicos y el Pago de Contribuciones.	92
3.7 Valor Probatorio y Jurídico de los Medios Electrónicos	95
CAPITULO 4.....	98
REVISIÓN ELECTRÓNICA Y PROBABLES ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD	98
4.1 El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación. Su contexto como un procedimiento propio dentro del ejercicio de facultades de comprobación.....	99
4.2 Posibles Aspectos de Inconstitucionalidad del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.....	110
4.3 Análisis al texto vigente del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación...	111
4.4. Propuesta de Reforma al artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.....	122
CONCLUSIONES.....	126
BIBLIOGRAFIA.....	V

Introducción

A finales del año 2012, fue suscrito el llamado “Pacto por México”, donde uno de los compromisos esenciales de la administración del presidente Enrique Peña Nieto fue lograr la Eficiencia Recaudatoria, mejorando y simplificando el cobro de los impuestos, incrementar la base de contribuyentes y combatir la elusión y la evasión fiscal. Dando con esto pie a que se realizaran diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación en 2014.

Entre otras modificaciones realizadas en aquel año, el Legislador Federal le confirió a la autoridad administrativa más facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, pudiendo hacer uso de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), como el Buzón Tributario, la Contabilidad Electrónica e instaurando un procedimiento de fiscalización directa a través precisamente del uso de medios electrónicos conocido como la Revisión Electrónica.

Como consecuencia de lo anterior se adicionó al Código Fiscal de la Federación la fracción IX al artículo 42 y como resultado de dicha adición se incorporó igualmente al texto del mismo el artículo 53-B, en el cual se establece el procedimiento que la autoridad revisora deberá realizar para ejercer la nueva facultad de comprobación en la que se permite al fisco determinar un crédito basándose únicamente en información que el Servicio de Administración Tributaria tenga a su disposición, misma que los contribuyentes o cualquier otra persona le hubiere proporcionado, pues el aludido artículo 53-B no precisa que la información analizada provenga exclusivamente del contribuyente.

La reforma para 2014, en cuanto al procedimiento de Revisiones Electrónicas se iniciaba con la emisión de una resolución provisional que, en su caso, podría contener una “pre-liquidación” emitida con base en el análisis de la información y

documentación con que contarán las autoridades fiscales, dejando en incertidumbre al contribuyente

Este procedimiento nos llevó a cuestionar su constitucionalidad y me impulsó a realizar la presente tesis, pues aun con las reformas al numeral en comento considero que podrían continuar vulnerándose derechos fundamentales de seguridad y certidumbre jurídica del contribuyente y con ellos el derecho humano de acceso a la justicia y las garantías de certeza y seguridad jurídica que la Constitución contempla y el Código Fiscal de la Federación debe proteger como un ordenamiento que consagra derechos de los particulares frente a las autoridades tributarias sobre todo cuando este procedimiento implica la determinación de créditos y también la imposición de sanciones.

Para desarrollar la investigación he estructurado este trabajo mediante el desarrollo de cuatro capítulos. El primero parte del análisis de la importancia de la Actividad Financiera del Estado, desde su concepto, clasificación y principios constitucionales pues al ser una facultad que ejerce el Estado de forma supletoria por autoridades administrativas todos los actos que estas realicen deben cumplir con el principio de legalidad; asimismo, en este capítulo se analiza la obligación fiscal que se desprende de la relación jurídico tributaria y los sujetos que la conforman. Aplicamos el método deductivo en la investigación partiendo de conceptos generales para llegar a puntos más específicos que dieran lugar al análisis del tema.

El segundo capítulo comprende un estudio de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto partiendo desde su fundamento Constitucional, concepto, objetivo y finalidad, pues al ser un acto de autoridad debe tener fundamentación y motivación. Posteriormente se analiza la figura de la autodeterminación tributaria vista como una obligación del contribuyente, así como las formas de Comprobación fiscal. En este capítulo utilizamos básicamente un método comparativo con el propósito de que el lector tuviese la información

necesaria para conocer los diversos procedimientos de verificación directa y así establecer las condiciones y requisitos de cada uno.

El tercer capítulo titulado “Los Derechos de los contribuyentes frente a la utilización de los Medios Electrónicos en materia fiscal por parte de las Autoridades Fiscales” trata los derechos de los contribuyentes frente a la utilización de los medios electrónicos partiendo del desarrollo conceptual de términos básicos en el uso de medios electrónicos, así como del Derecho Informático y su implementación e impacto en el gobierno y la legislación mexicana, esencialmente en la Administración Pública, razón por la que dentro de este capítulo se analizan algunos medios electrónicos que se encuentran vigentes en el cumplimiento de obligaciones en nuestro campo jurídico, finalizando con el valor probatorio que estos tienen. En este capítulo hicimos uso primeramente de un método histórico en el que pudiésemos poner en relieve la importancia de los medios electrónicos y su evolución no solamente en cuanto al desarrollo tecnológico de estos sino evidenciar la gran variedad de aplicaciones prácticas que han generado. Utilizamos también el método inductivo para precisar la importancia de los medios electrónicos en la legislación fiscal.

Finalmente, en el capítulo cuarto analizamos minuciosamente la figura de la revisión electrónica cuyo procedimiento se encuentra regulado en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación y del cual estudiamos los probables aspectos de inconstitucionalidad que esta figura ha presentado desde que fue anexada al código fiscal y que a pesar de contar con diversas modificaciones en su contenido, aun violentando los derechos esenciales de los contribuyentes, razón por la que debería ser estudiada por el legislador y posteriormente reformada nuevamente esta disposición. Este capítulo se desarrolla a partir de un método dialéctico pues a partir de la confrontación de las diferentes reformas al citado numeral y su redacción actual, logramos proponer las reformas que a la luz de la investigación consideramos necesarias para dar mayor seguridad jurídica al contribuyente

atendiendo a una realidad inexorable: el uso de los medios electrónicos ha llegado para establecerse definitivamente.

Todo lo referido nos permite concluir que los medios electrónicos tienen una importante incidencia en la legislación mexicana, no siendo una excepción el ámbito fiscal, sin embargo, el uso de ellos sigue teniendo obstáculos, no solo por ser algo que se encuentra en constante evolución y ser difícil de regular, sino porque aún es un recurso que no está al alcance y uso de toda la población, razón por la que solo ha sido posible su aplicación, para algunos contribuyentes y en ciertos procedimientos, ya que la eficiencia de los mismos aún no puede considerarse definitivamente garantizada dada su propia limitación técnica y su poca regulación.

En cuanto a la “Revisión Electrónica”, y pese a la transición que ha sufrido desde su inclusión al Código Fiscal Federal, consideramos que la preliquidación del crédito fiscal, sin un procedimiento previo de verificación debe ser objeto de un análisis minucioso ya que no solo la Suprema corte de Justicia de la Nación ha reconocido su inconstitucionalidad, por la ausencia de un procedimiento previo de verificación, sino que es evidente que el contribuyente queda expuesto a pronunciamientos ilegales e incluso de le vulneran derechos fundamentales específicamente el artículo 16 constitucional.

CAPITULO 1.

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA HACIENDA PÚBLICA.

La economía de cualquier Estado evoluciona, entre otras razones por la influencia del mismo en todos sus procesos financieros ya sea en mayor o menor medida, esto para asegurar a los gobernados el cumplimiento de los fines del Estado.

El Estado empleará tanto su organización política como una estructura económica para poder satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, y para ello requerirá de un conjunto de actos administrativos encaminados al cumplimiento de sus fines, o lo que denominamos Hacienda Pública, la cual es equilibrio fiscal, entre el ingreso y el gasto.

Ahora bien, es preciso que el Constituyente disponga un orden jurídico que sea congruente y acorde con la evolución del sistema económico del país, propiciando la orientación adecuada de las acciones en materia económica y social del país hacia el logro de los objetivos nacionales.

1.1 La actividad Financiera del Estado y las contribuciones.

De acuerdo con Aristóteles, el ser humano es un ser social no solo por poseer el habla como medio de comunicación, sino porque también se agrupa en familias, comunidades y demás. Para que su organización funcione correctamente, requiere de una estructura a fin de que pueda cumplir con el objetivo de su agrupación. Para ello las sociedades se auto imponen reglas las cuales deben cumplir, por el solo hecho de pertenecer a esta agrupación, es decir, un determinado pueblo, establecido en un territorio específico, instaura una organización para de esta forma poder lograr sus objetivos. Esta la podemos denominar Estado, ya que no solo es

una forma de organización, sino también de distribución del poder político de una sociedad determinada razón por la cual podemos definirlo de la siguiente forma: *“organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en [un] determinado territorio”*.¹

El Estado actual, debido a las muchas funciones que realiza requiere de una organización y estructura en la cual cada uno de sus elementos desempeñe un papel específico acorde a sus facultades, todo esto para satisfacer sus fines y necesidades, así como los de la población que lo integran. Para ello emplea una estructura jurídico-económica en el desarrollo de su actividad diaria que deberá estar delegada a acciones necesarias como la planeación y programación de objetivos para los cuales deberán de obtenerse los recursos necesarios para poder efectuarlos, erogaciones para cumplir con su objetivo, así como una vigilancia; es decir *“La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos”*.²

Es decir, lo que origina la actividad financiera estatal, es aquello que consiste en determinar el costo de su estructura gubernamental y generales de los habitantes de una sociedad, todo esto para cumplir con el fin del estado que es bienestar económico con justicia y libertad.³

Históricamente el poder financiero se constituye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podía establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero.⁴ No obstante, la actividad financiera del Estado, de

¹ GARCIA MÁYNEZ, Eduardo, *“Introducción al Estudio del Derecho”*, 53ª edición, México: Porrúa, 2002, p.98

²RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *“Derecho Fiscal”*, 2ª. edición, Editorial Harla, México, 1986, p.3.

³ Cfr. MONTELONGO VALENCIA, Orlando. *“Introducción al Derecho de las Finanzas Públicas”*, Manual. Flores Editor y Distribuidor. México 2012. p. 2

⁴Cfr Tesis profesional presentada por Rita Diez Reyes, *“Análisis constitucional de la ley del impuesto al activo”*, Departamento de Derecho. Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Cholula, Puebla, México. Visto en: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diez_r_r/capitulo2.pdf

acuerdo con el fiscalista Joaquín B. Ortega se define como: *“La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”*⁵

Miguel Acosta por otro lado, establece que la actividad financiera del Estado es *“aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas, es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activos y pasivos, gastos e ingresos”*.⁶

Asimismo, Oscar Rebolledo menciona sobre la Actividad Financiera del Estado, que es una serie de actos desarrollados *“con la finalidad de procurarse y administrar los recursos económicos necesarios para cubrir las necesidades presupuestarias de una esfera de gobierno determinada, así como para el cumplimiento y satisfacción de las necesidades que demanda la población”*⁷.

De acuerdo a las posturas anteriores, la actividad financiera del Estado es el conjunto de facultades que se ejercen por parte del Estado, en específico por parte del poder Ejecutivo, mediante las cuales las autoridades competentes llevan a cabo la realización de los servicios públicos y la satisfacción de necesidades generales, esto en los tres órdenes de gobierno, surgiendo de este modo las fases o momentos de existencia de esta actividad financiera, las cuales son:

- **OBTENER INGRESOS:**

Esta es la facultad que ejerce el Estado para obtener recursos; es la recaudación del ingreso hasta la disposición del patrimonio del gobernado.

⁵DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, 25 edición, Porrúa, México. 2003. P.5.

⁶ACOSTA ROMERO, Miguel. *“Derecho Administrativo Especial”*, Vol. 1 4^a edición, Porrúa, México, 2001, p. 519.

⁷REBOLLEDO HERRERA, Oscar. *“Introducción al Derecho Fiscal”*, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la duda. Acción en la fe. 2002, p. 21

(Instituciones de derecho privado, Instituciones de derecho público, Explotación de su propio patrimonio).

• **ADMINISTRACIÓN:**

Este es un conjunto de funciones que realizan los órganos competentes del Estado para que, con base en lo reglamentado en Ley, se garantice que los ingresos se perciban de forma y cantidad correcta. Esto debido a que el Estado no solo recauda, sino se cerciora de que el ingreso obtenido sea conforme a la ley. (Gestión o manejo de los recursos obtenidos, Administración, Explotación de sus bienes patrimoniales).

• **DESTINAR O INVERTIR:**

Esta fase se debe llevar acabo conforme a la autorización que el órgano legislativo apruebe. Debe ser de forma puntual y específicamente para lo que fue destinado. (Erogaciones, Prestación de servicios públicos, Otras actividades).

Estas fases de acuerdo a diversos autores pueden variar y ser más de tres, por ejemplo, el maestro Orlando Montelongo Valencia⁸, considera que la actividad financiera consiste en:

- Determinación de necesidades.
- Determinación de formas de obtención de recursos
- Obtención de recursos
- Administración de recursos
- Ejecución del gasto.
- Control.

⁸ Cfr. Montelongo Valencia, Orlando. Ob. Cit., p.p. 2 – 4

Basados en las fases que el maestro Montelongo propone, podemos definirla de forma más completa como la actividad del Estado donde este determina el valor de las necesidades estatales de un país, la determinación de los medios para ejecutarlas, así como su forma de obtención, su administración y la realización esas necesidades.

Sin embargo, la actividad pública del Estado y en su caso la actividad financiera, no solo es jurídica y económica, sino que realiza una serie multidisciplinaria de funciones las cuales son indispensables para que pueda cumplir sus fines de acuerdo a su forma de gobierno; esto implica la existencia de una serie de factores según Sáinz de Bujanda, los cuales son jurídicos, económicos, políticos y sociológicos, factores que intervienen en todas las fases de la actividad financiera del Estado.

Los factores jurídicos intervienen en la actividad financiera del Estado en virtud de que esta actividad se encuentra sujeta al marco constitucional y legal del País en los diferentes órdenes de gobierno; es decir, la obtención de los ingresos, y el manejo de estos quedara sujeto a los artículos de la constitución y leyes que el poder legislativo establece. Esto quiere decir que siempre se actuara con apego a la ley.

Los factores de carácter económico consisten en considerar que esta actividad implica la obtención de recursos y su manejo; es decir, los factores económicos se dan debido al tipo de recursos que el Estado maneja, ya sean patrimonio el Estado o de los particulares, para luego destinarlos al gasto público mediante la realización de programas que son autorizados por el poder legislativo.

El factor social interviene porque las decisiones que se toman durante la actividad financiera del Estado se harán atendiendo al interés social. Es el elemento humano más importante para que el ingreso se distribuya de manera adecuada. Finalmente, el factor político se da gracias a que la actividad política implica actos de gobierno

que trascienden a grupos sociales. En cuestión financiera, quienes ejercen el gasto público lo realizarán de acuerdo a las leyes, tomando decisiones sobre cómo se obtienen y manejan los ingresos, siendo muchas veces, una decisión orientada a la tendencia política que siga el que ejerce el gasto público.

De esta manera, influenciado de los factores y mediante las etapas ya mencionadas, el Estado cumplirá las funciones de servicios públicos y las cuales él establece, razón por la cual, la actividad financiera tiene como características particulares el poder de coacción, siendo esta la facultad del propio Estado para obligar a los particulares al cumplimiento de contribuir en el gasto público. Otra característica es que el Estado cumple una acción monopólica frente a servicios que presta con exclusividad así como el perseguir un bien social mediante estrategias de planes y programas los cuales estarán incluidos en un plan y presupuesto siendo este otra característica más, ya que analiza las necesidades y presupone costos para cubrirlas además de otorgar servicios a la población; razón por la cual la actividad financiera se materializa jurídicamente en todos los presupuestos, los cuales serán el eje rector de las finanzas públicas, por lo que debe ejecutarse de forma precisa a los recursos con los que se contarán.

En base al análisis anterior, el Estado empleará tanto su organización política como su estructura económica para poder satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, y para ello requerirá de un conjunto de actos administrativos encaminados a la obtención del ingreso, administración y erogación de recursos para satisfacer como ya se dijo, las necesidades colectivas y también poder proporcionar servicios públicos; a esto podemos denominarlo Hacienda Pública

La Hacienda Pública es el mecanismo de la actividad financiera del Estado, siendo, además, equilibrio fiscal, pues debido a su calidad no está en posición de negociar con los ciudadanos sobre su aportación al gasto público, sin embargo, debe haber un equilibrio entre el ingreso y las erogaciones por lo cual es muy importante que el gasto se refleje en las necesidades de la sociedad.

Ahora bien, la estructura de la Hacienda Pública contemporánea debe considerar:

- La obtención, administración y aplicación de los ingresos.
- La programación y presupuestación de egresos.
- El sistema de contabilidad gubernamental.
- El servicio de tesorería.
- Lo relacionado a las infracciones y sanciones, las responsabilidades resarcitorias y los delitos en materia de Hacienda Pública
- La deuda pública.
- La autoridad y los procedimientos.
- Los recursos administrativos y contencioso fiscal.

1.1.1 Concepto

El Estado requiere de recursos para poder alcanzar sus fines y los de la sociedad que lo integran además de ser necesarios para subsistir, por lo que se apoyará de una estructura institucional que se encargue del manejo de las etapas de la actividad financiera. Así mismo, para lograr la realización de sus fines, como ya se expresó, requiere de una gran cantidad de recursos, razón por la que se establecen figuras tributarias en las que el gobernado se ubique dentro de una situación jurídica que lo obligue contribuir al gasto público.

El Estado, por ende, tiene las facultades para poder obtener recursos de los particulares, es decir *“los recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines y que en tal carácter ingresan en su tesorería”*.⁹

⁹BELISARIO VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8° edición, Buenos Aires: Astreea, 2002, p. 39.

Los ingresos tienen diferentes orígenes, ya que el Estado puede obtenerlos en su carácter de derecho público, de derecho privado e incluso tener un carácter mixto, es decir, si el Estado obtiene el ingreso actuando en ejercicio de su potestad de imperio, que el mismo tiene depositado a través de sus órganos de autoridad este ingreso será de derecho público. Ahora bien, será de derecho privado si el ingreso es obtenido por actos en los que el Estado queda colocado en igualdad de situaciones con los gobernados frente a la norma jurídica. Finalmente, el ingreso tendrá un origen mixto si es obtenido mediante actos donde el Estado actúa con potestad de imperio, pero también puede colocarse en igualdad frente al gobernado.

En nuestro país, los ingresos que legalmente se pueden percibir según lo establecido en la ley de ingresos de la federación son:

- Contribuciones
- Aprovechamientos
- Productos
- Ingresos derivados de financiamientos

Las contribuciones tienen su origen etimológico en el latín *contribuere*, que significa dar, entendiéndose de la misma forma que tributo. Contribución es un concepto inspirado en las ideas de Juan Jacobo Rousseau, en la que, con base en un pacto social, el salvaje se une con los demás para formar un Estado, y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea que en una forma democrática se establecen los impuestos.

Las contribuciones son el ingreso del Estado más importante en los diferentes órdenes de gobierno, sin embargo, no existe una definición legal de las contribuciones, pues en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no encontramos un concepto como tal de contribución,

ya que únicamente se hace alusión a su fundamento y razón de ser al especificar que es una obligación de los mexicanos.

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.*

De esta forma, la contribución puede entenderse como una obligación, es decir a la cantidad que debe cumplir una persona para sufragar el gasto público, con base en la decisión que al efecto toma el Estado en ejercicio de la potestad de imperio que le confiere la Constitución Política.

Sin embargo, la fracción constitucional anterior y su interpretación jurisprudencial también establecen los principios que las rigen a las contribuciones, a saber, que deben ser proporcionales y equitativas en relación a los sujetos obligados y que estas deben ser destinadas al gasto público, así como que deben ser siempre con apego a la una ley formalmente válida.

Para el Maestro Sergio Francisco de la Garza, los tributos o contribuciones, son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Así mismo, Giuliani Fonrougue, define tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y queda lugar a las relaciones jurídicas de derecho.

El texto constitucional no da una definición de contribución como tal, pero al hablar de contribución y no de impuesto o tributo nos ubica en un contexto de democracia,

y es así como “la contribución constituye una exigencia del Estado en virtud de su potestad de imperio, creada con la finalidad de cubrir el gasto público”.¹⁰ La contribución es pues, un ingreso que percibe el Estado, en su carácter de derecho público, por parte del sujeto pasivo.

1.1.2 Clasificación

Existen diferentes criterios de clasificación de los ingresos del Estado, por esta razón es posible clasificarlos de acuerdo a sus diferentes orígenes y basándonos en diversos criterios. Las más importantes son las siguientes:

A) Ingresos originarios y derivados:

Originarios: Son aquellos cuyo origen se encuentra en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta; estos concuerdan en México con los Productos.

Derivados: Estos son aquellos que el Estado acoge de los particulares, es decir su origen no es el propio patrimonio del Estado.¹¹

B) Ordinarios y Extraordinarios

Ordinarios: Los ingresos ordinarios aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido debe cubrir enteramente los gastos ordinarios.¹²

¹⁰TENORIO CRUZ, Ixchel, “*Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*”, TFJFA, p.3. Visto en:

<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob, cit., 1990, pp. 115-116.

¹²Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO, “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.: Los Impuestos*”, Porrúa, Editorial Porrúa, México 1971, p. 23

Extraordinarios: de acuerdo al mismo autor, estos ingresos son aquellos que se perciben solo cuando por razones ajenas el poder público excepcionalmente llega a fijar ante una situación de urgencia para hacer frente a esta, como sucede en casos de guerra, catástrofes naturales, déficit, entre otros.

C) Ingresos Tributarios y no Tributarios

Tributarios: El Maestro Luis Humberto Delgadillo señala que los ingresos tributarios son aquellos obtenidos por el Estado mediante su poder de imperio, facultad que le permite exigir determinados recursos al particular.

No Tributarios: Los Ingresos no tributarios, por exclusión, son aquellos en que el Estado obtiene sin utilizar su Poder de imperio, por ejemplo: los ingresos patrimoniales pues son producto de la propia riqueza del Estado y su patrimonio; y los ingresos crediticios, pues son obtenidos a través de financiamientos tanto internos como externos o por la emisión de bonos.¹³

D) Federales, estatales y municipales:

La constitución se refiere a ingresos federales, locales o estatales y municipales en su artículo 31 fracción IV, Como su nombre lo señala serán de acuerdo al nivel en que se apliquen ya sean federales, estatales o locales o municipales.

E) Cosificación económica¹⁴:

Esta clasificación señala que los ingresos del Estado son aquellos recursos obtenidos de:

¹³ Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Limusa, México, 1998, pp. 39-41

¹⁴ Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos y el Consejo Nacional de Armonización Contable. Visto en: http://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_12_001.pdf

- Impuestos,
- Contribuciones a la seguridad social,
- Ventas de bienes o servicios realizados por las entidades del gobierno general,
- El superávit de explotación de las entidades públicas empresariales,
- Las transferencias, asignaciones y donativos corrientes de capital recibidos, las participaciones,
- Los ingresos de capital y;
- La recuperación de inversiones financieras realizadas con fines de política

F) Clasificación legal:

En nuestro país, Ley de Ingresos de la Federación es quien establece los medios de financiamiento que el gobierno puede hacer uso para la satisfacción del gasto público.¹⁵ Las contribuciones se determinan año con año en la Ley de Ingresos, ya sea federal, municipal o local. Cada año se ejerce esta facultad de los órganos legislativos para la obtención de cualquier ingreso, esto regulado a nivel constitucional en el artículo 74 de nuestra carta magna.

Ahora bien, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece las contribuciones vigentes y aplicables, sin embargo, el código no las define de manera explícita, siendo las contribuciones señaladas las siguientes:

- **IMPUESTOS:** El Código Fiscal de la Federación los define por exclusión de la siguiente manera en su fracción primera:

¹⁵Cfr DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob.cit, p. 109.

Artículo 2o.- *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

...

De acuerdo con el Doctor Hugo Carrasco Iriarte, los impuestos tienen una naturaleza obligatoria desvinculada al pago de éstos con el sujeto pasivo que los causa, pues la realización o no del pago de estos no genera por parte del Estado un servicio o contraprestación inmediata o personal, pues si bien, contribuyen al gasto público, su aportación no genera una reacción recíproca inmediata para el que los genera.¹⁶

- DERECHOS: estos se encuentran regulados a mayor profundidad en la Ley Federal de Derechos, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación, los definen de la siguiente manera:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

...

¹⁶CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal I”, 7a edición, Iure Editores, México 2017, p 174.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

...

Es decir, son prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado.¹⁷ Es decir, en los derechos sí hay un vínculo entre el Estado y el contribuyente que paga algún derecho pues genera una respuesta por parte del Estado.

- **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:** El Código Fiscal de la Federación las define de la siguiente forma:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

...

¹⁷GRIZIOTT Benvenuto (1958), Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda, Instituto Editorial Reus, 2a ed, Madrid, 1958, p 489. Citado por VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia (2010), "Derecho Fiscal", México, Oxford University Press, p 426.

II. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

...

Ahora bien, las contribuciones de mejoras gravan la utilidad de una obra o el servicio utilizado por el Estado, basados en el costo o beneficio derivado de las mismas, siendo obligados al pago de tales contribuciones, las personas tanto físicas como morales que se beneficien en forma directa de alguna obra pública de carácter federal.¹⁸

- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:** la Doctora Sonia Venegas Álvarez las define como: “Prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, impuestas por el Estado, que forman parte de los recursos financieros de organismos descentralizados que proporcionan servicios de seguridad social, considerando la capacidad contributiva del causante, ya que se trata de una contribución peculiar con un sentido social y sustentada en la solidaridad.”¹⁹ En tanto el Código Fiscal de la Federación lo hace de la siguiente manera:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

...

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas

¹⁸Cfr VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, ob cit, p 447.

¹⁹VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia ob cit, p 440

que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

...

Las aportaciones de seguridad social pertenecen a la clasificación de las contribuciones especiales, ya que regulan las conductas que efectúa un grupo específico de contribuyentes los cuales deben ubicarse en supuestos específicos. Estas contribuciones al igual que los derechos, generan una respuesta por parte del Estado, la que se traduce en un servicio de Seguridad Social.

Otra clasificación es la que da la doctrina del derecho financiero y consiste en:²⁰

- Impuestos
- Derechos
- cuotas de seguridad social
- contribuciones de mejoras
- aprovechamientos

Ahora bien, la ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal del 2018, determino que el poder público puede captar ingresos por los siguientes conceptos:

- Impuestos
- Cuotas y aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos
- Productos

²⁰MARTINEZ MORALES Rafael I., “Derecho Administrativo 2° curso”, cuarta edición, editorial Oxford, 2005, p. 61

- Aprovechamientos
- Ingresos por ventas de bienes y servicios
- Participaciones y aportaciones
- Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas
- Ingresos derivados de financiamientos

1.1.3 Marco y principios constitucionales de las contribuciones.

En nuestro país, las Constituciones de 1857 y de 1917 elevaron al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, entre otros.

La actividad financiera del Estado es desempeñada principalmente por Servidores públicos, los cuales en el ejercicio de sus funciones administrativas solo pueden hacer aquello que la ley les permite debido al máximo Principio que rige a la Administración Pública, el Principio de Legalidad, es decir, solo pueden hacer aquello que la ley permite, ya que de no ser así, incurrirían en responsabilidad administrativa. Todo esto está reglamentado a nivel constitucional por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Como ya dijimos, esta garantía consiste en que las autoridades administrativas solo pueden hacer aquello para lo que la ley les dio competencia. Este es el principio

máximo de administración y tiene como elementos la fundamentación, la motivación y la competencia que la reglamentación le otorgue.

Así mismo el principio de Legalidad no es excepción de la Actividad Financiera del Estado y para ello requiere de bases legales para lo que la constitución plasma bases legales. El principio de legalidad puede entenderse mejor con el siguiente criterio de la Suprema Corte:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.- *El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se*

produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.²¹

Del criterio anterior podemos observar como la jurisprudencia limita el establecimiento de contribuciones al legislador y no así a las autoridades administrativas, resguardando con ello el principio de legalidad ya que es una facultad que únicamente le compete al legislador.

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se da fundamento a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este artículo lleva contenidos diversos principios que rigen a las contribuciones en nuestro país: los principios de generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad, así como el de reserva de ley.²²

“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.”

²¹Novena Época, Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006, p. 5, Tesis: P.J.J. 106/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

²²TENORIO CRUZ, Ixchel. *Ob cit* p.6

Esta fracción establece la obligación general de los ciudadanos mexicanos e inclusive de los extranjeros, de contribuir al gasto público, y se considera la base que da fundamento a las contribuciones pues a través de dicha disposición el legislador define cómo deben de ser las cargas tributarias abriendo implícitamente un abanico de principios constitucionales cuyo único objetivo es proteger al contribuyente de manera que en el supuesto que la autoridad abuse de sus potestades el ciudadano pueda controvertir cualquier ilegalidad.

Ahora bien, del artículo 31 fracciones IV constitucional, surge el primer principio que encontramos en el texto constitucional que es el de generalidad. Este principio estipula como obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, es decir, si una persona encuadra en una hipótesis normativa contenida en las leyes, queda de manera automática vinculada de contribuir a los gastos públicos²³, es importante destacar que no se debe de confundir la generalidad con uniformidad, pues el Maestro Arrijo Vizcaíno señala una confusión que se hace sobre la generalidad y la uniformidad, al ser una ley de carácter general cuando se aplica a todas las personas que encuadren en las diversas hipótesis que señala las normas, es por ello que se afirma que las leyes generales son dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos. La generalidad se debe de interpretar como la obligación del mexicano que se encuentre en el supuesto del hecho imponible de la contribución y que éste tenga la capacidad contributiva para realizar dicha carga.

El segundo principio es el de obligatoriedad, y se encuentra vinculado con el anterior, ya que una norma general es aquella que su esfera de aplicación cubre a todos los sujetos que encuadren en el supuesto normativo y es obligatoria para todos los gobernados sin importar las competencias espaciales; es decir, será obligación de las personas físicas y morales contribuir al gasto público conforme a

²³Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Principios constitucionales en materia fiscal", Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, t. I, núm. 13, 1981, p.p. 232a 233

la ley y solamente mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico (artículo 1° del Código Fiscal de la Federación). Dicha aportación es considerada como un sacrificio económico que realiza el gobernado con el objetivo de que a cambio de su participación pueda gozar de los fines mismos del Estado, por ello la obligación de contribuir al gasto se convierte en una obligación de carácter público y se faculta al Estado para que en caso de incumplimiento por parte del gobernado se pueda llevar a cabo el procedimiento económico-coactivo.²⁴

La obligación fiscal es un vínculo jurídico de contenido económico entre una persona ya sea física o moral, con el Estado, que impone a ésta el pago de una contribución, así como a llevar a cabo las acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.²⁵

Sin embargo, no solo los mexicanos son los sujetos obligados al pago de contribuciones, sino que también lo será aquella persona que encuadre en el supuesto normativo, de esta manera, las personas que no sean mexicanos que incurran en el supuesto generador del hecho imponible serán sujetos al pago de contribuciones, por ejemplo el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula los casos en que las personas físicas y morales están obligadas al pago de dicho impuesto siempre y cuando primeramente sean residentes en México, respecto de todos sus ingresos; o el supuesto para los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente y, en un tercer caso, los residentes en el extranjero que tengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, siempre que no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando, teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

²⁴BARNES GARCÍA, Guillermo. “*El gasto público en México*”. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. 27 de septiembre de 2015. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>

²⁵ARREOLA, Leopoldo Rolando. *Obligación Fiscal*. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México. 1991. p. 2247

El tercer principio constitucional es el de vinculación con el gasto público.²⁶ El artículo 31 fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público; sin embargo, Gabino Fraga explica que existen dificultades para señalar en términos definidos lo que deba entenderse por gasto público, pues, aunque se encuentra señalado en el presupuesto de egresos, no hay una definición como tal. Gabino Fraga señala que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando, por tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.²⁷

Ahora bien, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha delimitado el alcance del gasto público y establece que todos los tributos que se paguen serán destinados para cubrirlo y que el Estado al recaudarlos los aplicará estrictamente para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de erogaciones específicas o generales, es decir, que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social por lo que será inconstitucional cuando se destine a cubrir de manera exclusiva necesidades de carácter individual.²⁸

Por otro lado, los principios de proporcionalidad y equidad son explicados por algunos doctrinarios del derecho conjuntamente, por estar íntimamente

²⁶ Conceptualizado en el artículo 4 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria estableciendo que el gasto público federal comprende “las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan: el Poder Legislativo; el Poder Judicial; los entes autónomos; los tribunales administrativos; la Procuraduría General de la República; la Presidencia de la República; las dependencias y las entidades”.

²⁷FRAGA, Gabino. “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 327

²⁸Jurisprudencia P./J. 15/2009 de Pleno de la SCJN, Novena época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. Tomo XXIX, abril de 2009, Pág. 1116, con rubro GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

relacionados. En el artículo 31, fracción IV, constitucional se establece que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público en los diferentes niveles de gobierno, de manera proporcional y equitativamente. De igual manera dentro de estos principios tenemos otros conceptos que tienen que explicarse al ser altamente vinculatorios, como lo es el principio de capacidad contributiva y el derecho al mínimo vital.

Antes de analizar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, analizaremos la capacidad contributiva, la cual no debe confundirse con la capacidad económica, al ser la primera, la aptitud que tiene el contribuyente para ser sujeto de la contribución con la existencia de una riqueza integral y particular, mientras que la segunda es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, por lo que una persona que tenga capacidad económica no significa que sea apto para contribuir.²⁹

El artículo 31 constitucional en su fracción IV nos dice que el mexicano contribuirá de manera proporcional, siendo que este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.³⁰ Es por ello que, de acuerdo a este principio, serán distribuidas las cargas tributarias, tomando en cuenta la capacidad de pago individual de cada contribuyente, al ser la contribución en proporción a sus ingresos; es decir, entre más alto sea el ingreso de la persona, la contribución debe incrementarse.

²⁹Cfr. GARCÍA BUENO, Marco César. *“El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México”*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Colección de Estudios Jurídicos. Tomo XVII. México. 2002. p. 102

³⁰LANZ CÁRDENAS, Fernando. *Voz: Proporcionalidad. “Diccionario Jurídico Mexicano”*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México. 1991. p.p. 25, 37

En cuanto al principio de equidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación deben guardar de manera idéntica la situación frente a la norma jurídica, lo que implica que las normas de carácter tributario deben de tratar de la misma manera a quienes se encuentran en el supuesto jurídico y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación diferente, por lo cual es obligación para el legislador crear diferentes categorías o clasificaciones de contribuyentes sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre un contribuyente y otro;³¹ es decir, cada sujeto contribuirá de acuerdo a su posibilidad económica, dependiendo el ingreso que tiene.

De la misma manera, cada Estado debe proteger al contribuyente garantizándole un mínimo vital de existencia, para que cumpla con sus necesidades básicas, el cual protege que los ingresos que estén destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales de la persona no formen parte de la capacidad contributiva.³²

El legislador tributario tiene la obligación de respetar un margen nulo o bajo de tributación, el cual comprenderá los recursos necesarios para que las personas subsistan con dignidad humana, mismo umbral que debe quedar libre de gravamen.³³ Con la protección del derecho al mínimo vital se limita al Estado que

³¹Jurisprudencias 170, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, p 171, con rubro IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, y P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, p. 43, con rubro EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS

³² Cfr. García Bueno, Marco César. *Ob cit p.346*

³³Jurisprudencia, 2ª.J 164/2007, *Semanario de la Suprema Corte de Justicia y su Gaceta*, novena época, segunda sala, XXVI, septiembre 2007, pág. 511

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha creado jurisprudencia respecto del umbral de protección que tiene el trabajador al quedar libre de gravamen sí perciben un salario mínimo general y a su vez los trabajadores que perciban un monto superior al que se encuentra protegido la retención se realizará en base a la totalidad de los ingresos obtenidos, es lo que se traduce en México como el mínimo exento.

aplique todo su poder a los gobernados. En el mismo sentir, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia sobre la proporcionalidad tributaria, y nos dice que para la determinación de que una contribución cumpla con el principio de proporcionalidad, es necesario atender a su naturaleza para establecer las formas en cómo se manifiesta la capacidad contributiva.³⁴

Finalmente, el último principio que rige a las contribuciones es el de reserva de ley, al establecerse en la última parte del artículo 31 constitucional en su fracción 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 lo que solamente el Congreso de la Unión es el órgano facultado para la creación de contribuciones, al encontrarse consagrado en el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX las facultades del Congreso para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, así como crear contribuciones sobre el comercio exterior; sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales que se encuentran comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27; sobre las instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y, los especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrados, gasolina y derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza. :

RENTA. EL ARTÍCULO 113, PRIMER Y SEGUNDO PÁRRAFOS, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN VIII, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (LEGISLACIÓN VIGENTE 2006)

³⁴Cfr. Jurisprudencia P./J. 2/2009, del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1129, PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

...

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

...

XXIX. *Para establecer contribuciones:*

1o. *Sobre el comercio exterior;*

2o. *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*

3o. *Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*

4o. *Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*

5o. *Especiales sobre:*

a) *Energía eléctrica;*

b) *Producción y consumo de tabacos labrados;*

c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*

d) *Cerillos y fósforos;*

e) *Aguamiel y productos de su fermentación; y*

f) *Explotación forestal.*

g) *Producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica...

Esta disposición es sumamente importante, ya que establece la facultad del Congreso en materia de imposición de contribuciones, pues los numerales antes mencionados, estas fracciones que inciden en el ejercicio de la potestad tributaria federal, son no solo exclusivas sino también concurrentes, lo cuales de la interpretación armónica y en congruencia con el artículo 124 constitucional queda pie a las entidades federativas también puedan imponer sus propias contribuciones.³⁵

Por lo que sea federal la imposición o concurrente, debe estar contemplada en ley porque de no ser así el impuesto sería inconstitucional, así como la exigencia de su pago al ciudadano, por lo que el contribuyente tendrá todo el derecho de defenderse ante el abuso de poder por parte del Estado, de igual manera será inconstitucional que otro poder que no fuese el Poder Legislativo creara impuestos. Cabe destacar que el Poder Ejecutivo sólo en caso de emergencias puede modificar las cuotas compensatorias, pero esto es una excepción a la regla, así el Congreso de la Unión faculta al Poder Ejecutivo para realizar el también denominado decreto delegado, es decir la disminución o supresión de las cuotas de las tarifas de exportación e importación, facultad que se encuentra en el artículo 131 Constitucional.

Sin embargo, la constitución también faculta a la cámara de diputados para comenzar con el análisis al momento de la creación de las leyes en materia de Contribuciones, esto sin afectar la competencia de ambas cámaras. Esto debido a que la cámara de diputados representa directamente a los ciudadanos.

³⁵ Cfr. VERDUZCO REINA, Carlos Javier, "El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las Haciendas Públicas Locales." Centro Universitario de Estudios Jurídicos, Tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho, Ciudad de México 2016.p.p 105 y 106

Así el artículo 72 inciso h) establece que la cámara de diputados deberá, en materia de contribuciones constituirse en cámara de origen, disposición que por su importancia se transcribe:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

*h. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los **proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos**, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”*

*Lo resaltado en letras **negritas** es nuestro.*

1.2 Objeto de la Obligación Fiscal

Podemos definir a la obligación fiscal como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley”.³⁶ Así mismo, Margain Monautou establece que la obligación tributaria o

³⁶GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho Financiero”, vol. I. 5ª Ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires 1993, p. 392

relación jurídico tributaria es “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige de un acreedor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”.³⁷

Sin embargo, dentro del derecho fiscal no solamente se regula la obligación del contribuyente a pagar una cantidad de dinero al Estado; sino prevé otro tipo de obligaciones a cargo del contribuyente, así como de terceras personas.

De acuerdo con Rodríguez Lobato “En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En otro tipo de obligaciones el objeto puede ser *un hacer, un no hacer o un tolerar*. Por lo que a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominada *obligación fiscal sustantiva* y a la *obligación* cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llama *obligación fiscal formal*. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones, diciéndose simplemente *obligación fiscal*”.³⁸

La realización de los supuestos establecidos en las leyes da origen a relaciones jurídicas que originan la obligación del cumplimiento de prestaciones tributarias u obligaciones jurídicas tributarias. Lo anterior puntualiza que la obligación fiscal sustantiva será diferente a la obligación fiscal formal o relación tributaria ya que esta puede existir sin la obligación fiscal, pues si un contribuyente realiza actividades gravadas por las leyes fiscales, habrá entre él y el Estado una obligación fiscal formal o relación tributaria que impondrá obligaciones para las dos partes (de hacer, de no hacer, o de tolerar), mientras la obligación fiscal sustantiva solo este cargo del sujeto pasivo.

³⁷MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1996), Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 12a edición, México, Editorial Porrúa, p. 291.

³⁸ RODRIGUEZ LOBATO, ob cit, p. 109

No obstante, el Código Fiscal de la Federación no prevé como tal el concepto de “Obligación Fiscal” por lo que podemos suponerla basándonos en la existencia de elementos como el Vínculo jurídico el cual será el que se dé como consecuencia de la adecuación al hecho imponible o hipótesis normativa; Sujetos de la relación, específicamente el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (gobernado o contribuyente); formas de extinción de la obligación; y Objeto de la obligación: que consistirá en dar, hacer, no hacer o tolerar.

Ahora bien, uno de los elementos de la obligación fiscal es su objeto, el cual, en materia fiscal donde se da una relación de supra subordinación entre el fisco como sujeto activo y los gobernados como sujetos pasivos se dan diversos tipos de objetos que al igual que en materia civil atañe a los aspectos siguientes:

- a) **DAR:** Esta es la obligación fundamental en materia fiscal y consiste en cubrir o pagar una contribución cuando la ley lo establece. Es decir, la parte del patrimonio, ingreso del contribuyente, porcentaje de un precio, valor determinado de bienes o cantidad fijada que el sujeto pasivo debe enterarle a la Hacienda Pública.
- b) **HACER:** Consiste en llevar a cabo una determinada conducta cuando así lo dispone la ley. Es decir, la prestación de un hecho, cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales.
- c) **NO HACER:** hay deberes cuyo contenido es un no hacer y se refiere a la limitación de actos o conductas prohibidas en ley, es decir, el sujeto pasivo debe omitir realizar ciertas conductas no permitidas por la ley fiscal.
- d) **TOLERAR:** Se encuentra relacionado con las actividades de fiscalización, ya que consiste en permitir o soportar determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria, y generalmente son acciones que realizan las

autoridades hacendarias al ejercer sus funciones o facultades de comprobación, por esta razón el contribuyente deberá colaborar con el fisco.

1.3 Sujetos de la Obligación Fiscal

En todas las obligaciones jurídicas, existen elementos esenciales sin los cuales esta obligación no existiría, es decir, no tendría vida jurídica; en la obligación fiscal uno de estos elementos son los sujetos que intervienen en la relación tributaria ya que “no puede haber obligación sin sujetos porque toda obligación implica un deber que necesariamente es a cargo de una persona física o moral”³⁹.

En el ámbito del derecho, al referirnos a “los sujetos del derecho” se entiende como a aquellas personas, ya sean físicas o morales que están en capacidad de ser titulares de derechos y obligaciones. En el caso específico de la relación tributaria, intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV del texto constitucional, podemos decir que hay dos sujetos básicos en la relación jurídico tributaria, una el sujeto activo o acreedor a una obligación y el sujeto pasivo u obligado. La calidad de sujeto activo recae sobre Federación, los estados o provincias como se les denomina en otros países, y los municipios; con la diferencia de que solo los dos primeros tienen potestad jurídica tributaria,⁴⁰ ya que estos son quienes están facultados para la recaudación de las contribuciones.

En la doctrina, el sujeto activo es definido como:

³⁹MARTÍNEZ ALFARO, Jorge. *“Teoría de las obligaciones”*, 7ª edición. Editorial Porrúa, México 2000. p. 3

⁴⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob cit, p. 253

“La entidad pública que, al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir, y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como “acreedor de esta prestación” y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social”.⁴¹

“El sujeto activo es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, ésta investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de la soberanía”⁴²
Siendo que todas las fuentes coinciden en carácter de sujeto activo del Estado, el cual se ayuda a través del fisco, el cual es el órgano del estado investido de las facultades para desempeñarse como sujeto activo.

Entre las obligaciones más destacadas del sujeto activo o del fisco se encuentran entre otras:

- La devolución de contribuciones pagadas indebidamente.
- Asistencia y orientación técnica.
- Obligación a contestar consultas.
- Resoluciones a particulares.
- Prohibición de condonación de recargos o de no aplicar actualizaciones.

Por otro lado, el sujeto pasivo es definido por la doctrina como aquella persona física o jurídica que por imperio de la ley asume una posición deudora dentro de la

⁴¹ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, editorial Porrúa, México 2003 p. 365

⁴² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 131

obligación tributaria, estando por tanto obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo consistente en la entrega de una suma de dinero siendo irrelevante que sea otro sujeto diferente quien soporte realmente el peso de dicha prestación.⁴³

El sujeto pasivo, es aquella persona que tiene la obligación de realizar cierta conducta ya se de dar, hacer, no hacer o permitir, en otras palabras, es el particular que realiza la hipótesis normativa del hecho generador de las contribuciones, y que corre a cargo de una persona ya sea física o moral, denominada contribuyente, esto conforme al artículo 31 fracciones IV de nuestra constitución política.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 1° del Código Fiscal de la Federación los sujetos activos deberán contribuir con el gasto público, pues dicho artículo establece lo siguiente:

*“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.
(...)”*

La calidad sujeto pasivo, debido a que generalmente recae en el gobernado tiene establecidas por ley una serie de cualidades, las cuales son: la capacidad jurídica, contar con un domicilio, nacionalidad, y la ocupación de la persona.

Para la doctrina las obligaciones de los sujetos pasivos se dividen en dos:⁴⁴

⁴³Cfr. JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario”. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México 1993. p. 209

⁴⁴ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob cit, p 56.

- A) Principales o primarias: esta es la obligación de dar, es decir pagar las contribuciones.

- B) Secundarias o accesorias: aquí se consideran las obligaciones de hacer, no hacer y permitir.

Como mencione con anterioridad, la calidad de sujeto pasivo recae generalmente en el gobernado, sin embargo, en algunas ocasiones el Estado puede tener la calidad de deudor y acreedor al mismo tiempo, esto pues el artículo 1o del Código Fiscal de la Federación le da esta posibilidad cuando dispone lo siguiente:

Artículo 1o.

...

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente...

Abriendo así, la posibilidad de que la Federación se encuentre en la calidad de sujeto pasivo.

Por otro lado, existe otro sujeto importante dentro de la obligación fiscal y es la figura del tercero auxiliar, o tercero relacionado, los cuales define el maestro Narciso Sánchez Gómez como la obligación de terceros, que corresponden a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener, enterar el importe de una contribución, en observancia de las prestaciones normativas de la materia.⁴⁵

⁴⁵Cfr. SANCHEZ GÓMEZ, Op. Cit. p.p. 367 a 368

Los terceros relacionados actúan como colaboradores del Estado para que los contribuyentes cumplan con todas sus obligaciones. Estos terceros son, por ejemplo, las instituciones de crédito.

Estos sujetos relacionados en la relación jurídico- tributaria no son propiamente sujetos de la misma, sino lo son solo de las relaciones tributarias y fiscales formales, sin embargo, están obligados a responder a algún requerimiento relativo a la obligación fiscal ya que están relacionados con el cumplimiento de la obligación fiscal. Es decir, estos sujetos serán los que ayuden a determinar, retener o en su caso informar el sujeto activo de los movimientos que haga el sujeto pasivo.

Ahora bien, la posibilidad de que la obligación a un determinado hecho imponible no es, en todos los casos de una sola persona, pues está puede que más obligados se encuentren en el hecho imponible por la misma vinculación como hecho propio, o que, aunque no todos los sujetos que encuadren en un hecho imponible estén en igualdad respecto de un supuesto legal, pero que, aun así, las leyes les atribuyan ciertas obligaciones por un mismo hecho⁴⁶, es así que el sujeto pasivo puede ser dos tipos:

- Los deudores: son los que realizan el hecho imponible, haciéndolos sujetos pasivos por deuda propia.
- Los responsables solidarios: son sujetos no realizan por si mismos el hecho imponible, pero que, por ley, se encuentran vinculados y les atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que está en sus manos y que pertenece a los contribuyentes.

⁴⁶Cfr DINO, Jarach, "*Curso superior de derecho tributario*", tercera edición, editorial Alfredo-Perrot, Buenos Aires, Liceo Cima, p 178. Visto en: <http://www.tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf>

Los responsables representan una la vinculación con el Estado respecto de la obligación de otra persona, la cual tiene por naturaleza la titularidad del hecho imponible y le incumbe una responsabilidad,⁴⁷es decir, la responsabilidad solidaria consiste en dar a una persona que no es el sujeto pasivo responsable en primera instancia de la obligación de pagar la prestación fiscal, cuando éste no lo haya hecho oportunamente, pues por alguna razón establecida en ley, se vuelve responsable del cumplimiento de la obligación.

Del mismo modo, la responsabilidad solidaria, puede en algunos casos, extenderse accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.⁴⁸

En México, los responsables solidarios se encuentran enlistados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, artículo en el que se da un criterio atribución donde básicamente se otorga esta calidad por la falta de pago de la obligación fiscal por parte de representantes, administradores, vigilantes tanto de bienes como operaciones del sujeto pasivo principal; o por la falta de cumplimiento de deberes que por alguna razón laboral o política debe abstenerse de cumplir con el fisco.

⁴⁷Cfr DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob cit, p. 488-489.

⁴⁸Cfr DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob cit, p 501

CAPITULO 2.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

De la relación jurídico tributaria se desprenden derechos y obligaciones para ambas partes, una de ellas es la que tiene la autoridad Fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos o contribuyentes.

La actividad fiscalizadora de las autoridades es una facultad establecida en ley con el fin de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, estas facultades se encuentran contenidas desde nuestra propia Constitución y leyes respectivas ya que los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa, podrían traducirse en actos de molestia a los particulares.

2.1 Fundamento Constitucional de las Facultades de Comprobación

Nuestra constitución, tutela como derecho fundamental, la protección del domicilio de todas las personas, nos permite tener un domicilio en el que no existan interrupciones ilegítimas y en el que podamos gozar de una vida privada sin ningún tipo de molestia. Es decir, otorga la seguridad de que todo individuo goce de un espacio en el cual tenga privacidad y la intromisión arbitraria a este sitio será una violación a este derecho.

Es por lo anterior que todas las autoridades, están obligadas por el principio de legalidad a fundar y motivar sus actos, aún más, cuando estos afectan la esfera jurídica de los particulares de cualquier forma posible. Nuestra Constitución en el primer párrafo del artículo 16, establece como regla general lo siguiente:

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

Es decir, el legislador considera como bien jurídico tutelado la inviolabilidad del domicilio, así como de su persona, papeles, posesiones ni demás derechos de los que un particular sea titular; este derecho permite disfrutar de una vivienda u otro derecho que proporcione una vida privada sin ningún tipo de molestia por parte de la autoridad. Sin embargo, también se reconoce la posibilidad de que las autoridades generen actos de molestia a los particulares, siempre que estos sean en el ejercicio de sus funciones y cumplan con los requisitos de legalidad y se encuentre fundado y motivado, así como que conste por escrito; esto establecido en el párrafo decimosexto del mismo artículo 16 constitucional el cual prevé una excepción a la garantía de la inviolabilidad de domicilio:

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.

(...)

De tal forma que el artículo 16 constitucional es el fundamento básico de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, derecho que representa un límite justificado al derecho del particular sobre sus bienes. Sin embargo, este precepto constitucional versa exclusivamente sobre las visitas domiciliarias, siendo que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se extienden a un amplio catálogo el cual es enlistado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación al facultar a la autoridad para comprobar que tanto los contribuyentes como los responsables solidarios y los terceros relacionado han cumplido con las disposiciones fiscales. Este listado, de acuerdo a la consideración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lejos de ser inconstitucional más bien regula de forma espacial la excepción al derecho de los particulares ya que la comprobación fiscal tiene el carácter de bien jurídico de interés público y es por ello que siempre que se cumpla con lo establecido en el artículo será constitucional.⁴⁹

2.2 Naturaleza Jurídica.

En un Estado de derecho, todos los actos que las autoridades realizan deben adecuarse a la tutela del orden jurídico establecido por el legislador, con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones a los derechos de los gobernados, es decir, “La autoridad sólo puede hacer lo que la ley faculta”; o mejor conocido como principio de legalidad.

⁴⁹ Así lo considero también el Pleno de la Suprema Corte de la Nación, Tesis P. XCVI/95, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Noviembre de 1995, Página: 80, de rubro: **“COMPROBACION FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCION II DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA.”**

La naturaleza jurídica de las facultades de comprobación en específico en materia fiscal, se desprenden de la soberanía del Estado en materia tributaria, es decir, a través del poder de imperio del Estado. El legislador faculta o confiere a la autoridad fiscal diferentes herramientas para que se ejerzan las políticas recaudatorias necesarias para satisfacer el gasto público, así como de potestades necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues, el legislador se apoya de estas “facultades de comprobación” como herramienta para que la autoridad justifique los distintos actos de inspección y monitoreo al contribuyente.

De lo anterior se asevera que la naturaleza jurídica de las facultades de comprobación fiscal está implícitamente integradas a las obligaciones del contribuyente, y de igual forma implícitamente aceptadas por el contribuyente mismo. Por tanto, dicho acto está legítimamente fundado en norma jurídica. La cual indica las formas y circunstancias que la motivan, así como las formas, procedimientos y circunstancias en las que pueden ser aplicadas.

Una vez que el contribuyente se encuentra cumpliendo sus obligaciones fiscales, el fisco, con objeto de asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, hace uso de sus facultades verificadoras y realiza una serie de actos tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones, ajustándose al principio de legalidad establecido en la constitución.

Finalmente, podemos resumir que las facultades de comprobación nacen en virtud de la obligación de pago a favor del fisco, por tanto, pudiera establecerse como un derecho de naturaleza principalmente recaudatorio, en favor del fisco y de igual forma de una obligación del contribuyente no solo de cumplir con sus obligaciones sino también con el de permitir a la autoridad el tener la certeza jurídica del cumplimiento en tiempo y forma de las mismas.

2.3 Concepto de Facultad de Comprobación

Para que la facultad de recaudación ejercida por la potestad tributaria del Estado sea eficiente en un sistema de autodeterminación, es necesario no solo un determinado número de contribuyentes obligados, sino también que las autoridades encargadas de la administración y recaudación tengan un medio de control, es decir, deben tener una facultad de revisión que se encargue de correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La facultad de comprobación puede definirse como: *“la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares, por medio de la cual, se verifica si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.”*⁵⁰ Es decir, las facultades de comprobación serán entonces, todas las acciones que la autoridad fiscal o sus auxiliares realizan en uso de una facultad establecida en ley, la cual le permita cerciorarse que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria o los terceros, han cumplido correcta y completamente con cualquiera de sus obligaciones fiscales.

Entonces, podemos entender a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal como el conjunto de atribuciones o facultades establecidas en la ley y que otorgan, las competencia necesarias para que pueda revisar la situación fiscal de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, esto con el fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin embargo esta facultad verificadora lleva aunada la de determinar las contribuciones

⁵⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 729

u obligaciones omitidas por aquellos contribuyentes revisados; así como la facultad de obtener información que pueda poder en evidencia la comisión de una conducta ilegal.

2.4 Objetivo y Finalidad

Raúl Rodríguez Lobato⁵¹, afirma que las facultades de comprobación de la autoridad tributaria tienen como fin inmediato la creación de una sensación de peligro para los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales, con la finalidad de inducir al cabal cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y con ello evitar cualquier tipo de sanción, así mismo tiene como fin mediato incitar al cumplimiento voluntario y preciso de sus obligaciones.

Es decir, el fin inmediato de las facultades de comprobación es crear una animus de cumplimiento en los contribuyentes causado por el temor a alguna consecuencia por su omisión mientras que el fin mediato, aunque pudiese ser muy similar, va más encaminado a la creación de una cultura de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Sin embargo, el propio artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala como finalidad de las facultades de comprobación a la propia comprobación o en su caso la determinación de créditos pues el texto establece lo siguiente:

⁵¹ Op. Cit. pág. 213

“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.”*

En este sentido, estas facultades verificadoras de la autoridad tendrán como objetivos los siguientes:

- a) Comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales.
- b) Determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.
- c) Comprobar la posible comisión de delitos el perjuicio del fisco.
- d) Obtener información que podrá ser proporcionada a otras autoridades hacendarias.⁵²

Todo esto, evidencia que las facultades de verificación son muy amplias y deben apegarse a procedimientos específicos señalados en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para poder alcanzar los fines de verificación antes señalados, así como indirectamente actuar como medio preventivo incluso de la comisión de delitos.

⁵²Cfr. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *“Derecho Fiscal”*, Porrúa, México, 2009. Pág. 289

2.5 Autoridades Fiscales y sus Facultades de Comprobación

Todas las autoridades fiscales requieren ciertas facultades para poder verificar que las obligaciones de los contribuyentes fueron cumplidas correctamente o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos en términos de la legislación tributaria en vigor.

En nuestra legislación fiscal federal, dichas facultades se encuentran determinadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando tanto la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes, los nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se les imponen, así como las necesidades que el sistema de recaudación y verificación va requiriendo.

Al poder determinar contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos, se ejercen facultades de las cuales las autoridades administrativas deben estar investidas con el principio de legalidad. Igualmente se ejercitan las facultades para comprobar la comisión de delitos fiscales sean por el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros. Y, por último, para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

2.5.1 Formas de Comprobación fiscal

En primer lugar y antes de describir las formas de comprobación fiscal, es importante señalar que existen diversas clases de determinación de la autoridad fiscal y conforme al sistema jurídico mexicano la determinación de la obligación fiscal, puede estar a cargo de:

- Autodeterminación: La norma jurídica en diversos casos ordena, que la determinación de la obligación fiscal deba hacerse por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario.
- Determinación que corre a cargo de la autoridad fiscal, ya sea con la colaboración del sujeto pasivo directo o de terceras personas que deban auxiliar al fisco para que se concrete el hecho que dio nacimiento a la contribución que de manera específica debe pagar la persona física o moral, cuya situación haya conocido con la hipótesis normativa.
- Determinación de la obligación contributiva que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de ley, en donde el segundo se encarga de proporcionar los datos, documentos, constancias, informes pertinentes a la primera, para que se llegue a concretizar el acto, operación, tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que, con bases y elementos, se finque la esencia de las bases gravables

Ahora bien, como ya se dijo, es dentro del Código Fiscal que se establece un amplio catálogo de facultades con las que goza la autoridad hacendaria para poder realizar la verificación del cumplimiento de todas las disposiciones fiscales, ya sea para

determinar contribuciones omitidas, imponer sanciones, e incluso poder detectar la comisión de delitos.

Ahora bien, el citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las siguientes facultades para las autoridades fiscales:

Texto del Artículo 42 del Código Fiscal Federal	Comentarios
<p><i>I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.</i></p>	<p>En este sentido, por error aritmético se entiende, a las simples equivocaciones cometidas al consignar un determinado número o el resultado de operaciones aritméticas sometidas a reglas claramente establecidas permaneciendo fijos los sumandos o los factores.⁵³ Al respecto de estos errores, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se ha pronunciado al respecto al decir que, cuando la autoridad haga uso de esta facultad, debe constreñirse a la revisión mediante el procedimiento correcto de las operaciones aritméticas realizadas por el contribuyente, constatando que los resultados obtenidos por este son o no la verdad real; ya que sí lo que se desea es determinar la diferencia entre lo recaudado y lo claramente causado se estaría haciendo uso de otra facultad.⁵⁴</p>
<p><i>II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban</i></p>	<p>Esta facultad, otorga al contribuyente, la garantía de audiencia, ya que se le brinda la oportunidad de presentar información</p>

⁵³PENAGOS VARGAS, Gustavo, “Potestad rectificadora de errores aritméticos y matemáticos de los actos administrativos”, Universitas, Colombia, núm. 111, enero- junio de 2006, p. 10

⁵⁴ Tesis III-PS-I.41, R.T.E.F., tercera época, año X., núm. 109, enero de 1997, p. 7.

en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

que pueda ser analizada por la autoridad durante la revisión.

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

Esta facultad representa una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, ya que la esfera de privacidad que representa el domicilio se cede ante un interés general más importante como lo es el cumplimiento de una obligación que repercute a toda la sociedad.⁵⁵

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

El dictamen de estados financieros con fines fiscales, es un procedimiento interno de revisión, que es optativo u obligatorio para algunos contribuyentes, sin embargo, entre más disminuyen los contribuyentes obligados a dictaminarse, esta práctica va perdiendo aplicabilidad.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

Como ya dijimos, la facultad para realizar visitas domiciliarias, representa una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, sin embargo, esta facultad tiene como propósito la comprobación de ciertas obligaciones a cargo de contribuyentes o terceros relacionados.

⁵⁵ Contradicción de tesis 53/2010, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito.

a) *Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;*

b) *Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;*

c) *La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;*

d) *La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;*

e) *La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y*

f) *Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.*

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Esta fracción otorga a la autoridad la facultad para solicitar a funcionarios y empleados públicos una declaración patrimonial la cual se realiza, además, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 8, fracción XV, 36 y 37 de la Ley

VIII. *Se deroga.*

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.*

Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, con la finalidad de verificar su evolución y congruencia entre los ingresos y egresos.

Esta facultad cuyo procedimiento está regulado en el artículo 53-B del mismo código, hace uso de las herramientas electrónicas con que cuenta la autoridad fiscal, partiendo de la información con que cuente la autoridad.

Esta facultad la analizamos con mayor profundidad en capítulos posteriores.

Es importante señalar que, de todas las facultades antes señaladas por el Código Fiscal, las facultades de comprobación más utilizadas por la autoridad son:

- Visita domiciliaria
- Revisión de gabinete
- Revisión electrónica y;
- Revisión de dictamen del contador público certificado (aunque vale la pena aclarar que actualmente el dictamen de los estados financieros al que alude el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación se convirtió en un ejercicio de verificación indirecta de carácter opcional.)

2.5.1.1 Visita Domiciliaria

Las visita domiciliaria en materia fiscal, es la revisión de la contabilidad de contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales⁵⁶, es decir, define la visita domiciliaria como una facultad de comprobación de la autoridad fiscal, la cual realiza mediante un procedimiento de carácter individual partiendo de la revisión directa de elementos instrumentales que el contribuyente debe conservar en su domicilio, esto, como hemos analizado, a efecto de comprobar el cabal cumplimiento de sus obligaciones y en caso de no ser así, poder fijar sanciones, establecer contribuciones omitidas e incluso imputar delitos.

La visita domiciliaria es conocida como auditoría directa y es el ejercicio de fiscalización más agresivo que las autoridades realizan, ya que se efectúa en el domicilio fiscal del particular, y vulnera el principio de inviolabilidad domiciliaria, sin embargo el párrafo undécimo del artículo 16 constitucional,⁵⁷ faculta a las autoridades administrativas para poder practicar visitas domiciliarias, entre otros, con la finalidad de “..exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales...”.

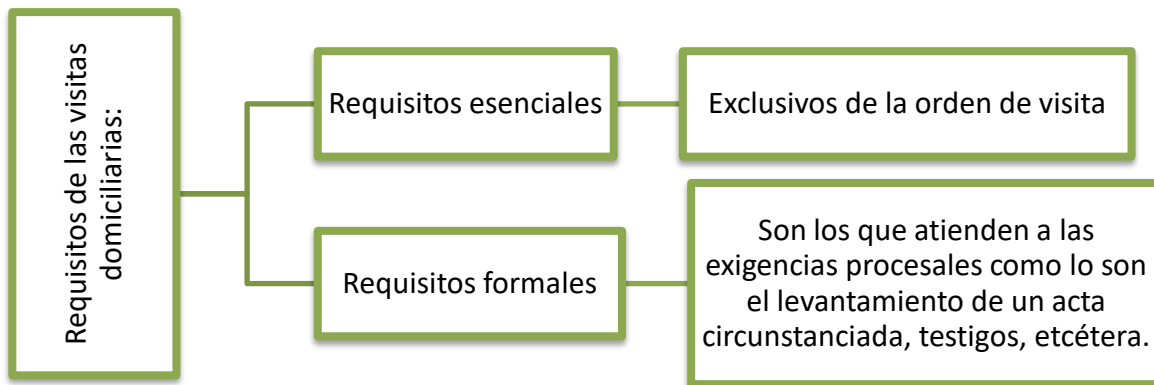
Sergio Francisco de la Garza señala que existen 2 tipos de visitas domiciliarias, que son las visitas de inspección en donde la autoridad fiscal verifica el cumplimiento de una contribución en específico y las visitas de auditoria las cuales consisten en una

⁵⁶ Cfr. Rodríguez Lobato. Op. Cit. pág. 216

⁵⁷El Artículo 16, párrafo 16, establece: “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.”

inspección integral de las obligaciones fiscales y cuya duración es más amplia que las primeras.

Como ya mencionamos, la práctica de la visita domiciliaria es un acto de molestia para los particulares, por lo que deberá cubrir una serie de requisitos establecidos tanto en la constitución política mexicana como en el Código Fiscal de la Federación; Emilio Margáin Monautou clasifica los requisitos de las visitas domiciliarias en dos:



Siguiendo este criterio, la irregularidad o la inexistencia de los primeros, conllevará a la nulidad lisa y llana de la resolución que se dicte por motivo de esta visita, mientras que los requisitos formales, solo producirán una nulidad para efectos de reposición del procedimiento.⁵⁸

El fundamento legal de las visitas domiciliarias se encuentra en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, su reglamentación involucra muchos más artículos.

⁵⁸MARGÁIN MONAUTOU, EMILIO. *“Las facultades de comprobación fiscal”*. Cuarta edición, México, Porrúa. 2011. Pág. 19

La visita domiciliaria se inicia con la entrega de la orden al visitado, con el fin de que este pueda conocer íntegramente los fundamentos y motivos de la visita, teniendo así la oportunidad de verificar que este cumple con los requisitos antes señalados.

De igual forma, es importante tener presente los requisitos que, de acuerdo a la constitución, especialmente a los artículos 14 y 16 así como a los artículos 38 y 42 del Código Fiscal Federal deben contener las visitas, comenzando por el oficio que ordena la realización de la misma, el cual deberá cumplir con:

- Mandamiento escrito:

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala que la orden de visita deberá constar por escrito ya sea en documento impreso o documento digital, razón por la cual las notificaciones verbales respecto de una orden de visita no contarán con ningún tipo de validez jurídica.

- Ser emitido por autoridad competente

Esto quiere decir que la orden de visita debe ser emitida por una autoridad expresamente facultada, tanto para realizar la visita como del funcionario que la emitió fundando expresamente esta facultad. Esto quiere decir que no será suficiente que el documento ostente la forma de un funcionario, sino que este deberá estar facultado para ello mediante una norma jurídica que le de dicha facultad.

Lo anterior es necesario pues este es un requisito esencial y obligatorio de las autoridades, pues no solo protege la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, llevando implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el actos

de molestia sino que, a la par, asegurar la prerrogativa de su defensa causada por un acto que no cumpla las formalidades exigidas, por ello es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o sub inciso, pues considerar lo contrario significaría que el particular tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.⁵⁹

- Fundada y motivada

Cuando se habla de fundamentación y motivación estamos frente al contenido formal de la garantía de legalidad previsto en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación que tiene como propósito primordial *ratio* que el justiciable conozca el *para qué* de la conducta de autoridad, lo que se traduce en darles a conocer en detalle y de manera completa La esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinan el enlace de voluntad, de manera que sea evidente muy claro para el efecto de poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa.⁶⁰

⁵⁹Tesis: 2a./J. 115/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 177347, Segunda Sala, Tomo XXII, Septiembre de 2005, Pág. 310, Jurisprudencia(Administrativa)

⁶⁰VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. “Comentarios al Código Fiscal de la Federación”. Edit. Novum, México 2016, pág. 219 y 220. Citando la Tesis I.4°.A.J/43, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, t. XXIII, mayo de 2006, p.1531.

La autoridad debe fundar y motivar el acto de molestia, particularizando el propósito de la visita, mediante el documento escrito, esto en razón de que la visita es en sí, un acto de molestia para el particular y para que este acto no sea objeto de violación de derechos constitucionales es necesario que respete el principio de legalidad y este fundado y motivado correctamente, es decir, se considerara fundado, si dentro del documento se citen con precisión los preceptos legales aplicables al caso; mientras que se considerará motivado si la autoridad, en el documento donde se ordena la visita, expone todos los hechos o razones que considero al momento de emitir la orden de visita, siendo necesario que estos hechos encuadren en los previstos por el legislador como hipótesis normativa para dar pie a la visita.

- Señalar el o los lugares donde ha de llevarse a cabo la visita

Este requisito, es recogido por el artículo 43 fracción I del Código, siendo correlativo a lo señalado por la constitución en su artículo 16 undécimo párrafo al señalar que en la orden deberá expresarse con exactitud, el domicilio donde se efectuará la visita.

- Contener el nombre del visitado

Ya que la visita domiciliaria tiene por objeto la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de persona determinada. Será indispensable que la orden contenga el nombre de quien o quienes serán sujetos de la verificación.

Esto es, porque la visita domiciliaria, solo se configura jurídicamente referida a una persona determinada, es decir, siempre se dará una visita respecto a una persona determinada y en relación a un lugar determinado, esto conforme a las ideas de Rodolfo Cárdenas y Graciela Ayala⁶¹.

⁶¹Cfr. CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. “*Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*”, Tercera Edición, México, Themis, 2001, colección ensayos jurídicos. p.p.51 y 52.

- Firmado por la autoridad emisora

Todo acto o resolución administrativa incluyendo las órdenes de visita, deberán contener firma del funcionario que emitió el acto, destacando que la fracción V del artículo 38 del Código Fiscal Federal no solo contempla la firma autógrafa, sino también permite la forma electrónica para el caso de que el documento sea digital, siempre que tanto el documento como la forma electrónica cumplan con los elementos técnicos que den fiabilidad a la misma.

Este requisito otorga certeza y eficacia a los actos de autoridad, pues implica para el particular, que la autoridad emisora acepta su contenido.

- Establecer con precisión el objeto de la visita

El objeto de la visita domiciliaria será como se entenderán los elementos, estemos sobre los que recae la revisión; esto para poder otorgar mayor claridad al visitado respecto a qué será la materia que le revisión.

El objeto de la visita deberá plasmarse en la orden de forma determinada y no general, esto para que el contribuyente no se ubique en estado de indefensión; es decir, no bastara con que la orden relativa contenga un catálogo de obligaciones fiscales, pues podrían no estar asociadas a la situación del contribuyente visitado, sino que la autoridad emisora del acto está obligada a precisa que obligaciones se van a verificar.

- Señalar claramente el periodo sujeto a revisión

Este requisito representa una delimitación temporal respecto del objeto de la visita, razón por la cual este requerimiento junto con el anterior, establecen limitantes para las autoridades visitadoras.

Las autoridades, como ya se mencionó están obligadas a señalar n al orden de visita el o los periodos que serán materia de la revisión y respecto de los

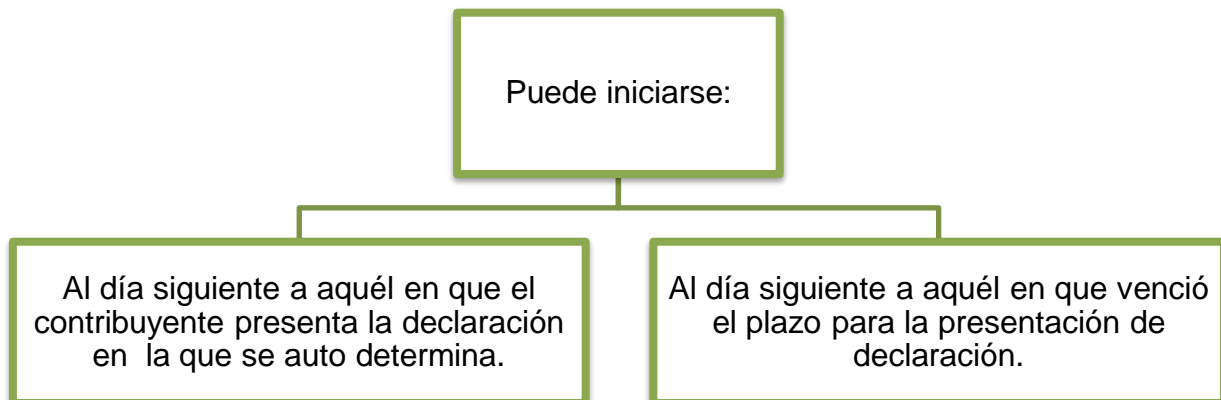
cuales tendrá la obligación el particular de responder, esto para otorgar una mayor certidumbre jurídica en relación a la revisión.

- Señalar el nombre o nombres de las personas que realizaran la revisión

Este requisito tiene como finalidad que la persona visitada sepa con certeza quienes serán los auditores que llevaran a cabo en cualquier momento, siempre que la autoridad lo notifique con anticipación.

Por otro lado, una vez establecidos los requisitos necesarios de una orden de visita, cabe mencionar que la realización de la propia visita en sí, también debe ser conforme a la ley, para ser precisos conforme al artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

La visita deberá realizarse exclusivamente en el lugar que señala la orden y al presentarse los visitadores y en caso de no encontrar al contribuyente deberán dejar un citatorio que cumpla con los requisitos de competencia para que el visitado o su representante los esperen en la fecha señalada y de no ser así la visita pueda iniciar con quién se encuentre en el lugar visitado. A partir de lo que referimos en el siguiente cuadro:



Posteriormente, una vez presente el contribuyente visitado o su representante, los visitadores que en ella intervengan deberá identificarse ante la persona con la que se entenderá la diligencia, así como entregarle la orden, puesto que estos actos inmediatamente sucesivos y complementarios que da inicio la visita.⁶²

Acto seguido se deberá requerir al visitado que designe dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán haciendo constar esa situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita al igual que si la autoridad visitadora solicita el auxilio de otra autoridad fiscal para que continúen una visita iniciada por aquéllas, siempre que sea notificando al visitado acerca de la sustitución de autoridad y de visitadores.

Una vez iniciada la visita domiciliaria, y conforme a lo estipulado en el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación, el establece las reglas a que debe de sujetarse la revisión fiscal;

Artículo 46.- *La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

⁶² CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Op. Cit. p.p.51 y 52.

De acuerdo con esta fracción, deberá levantarse un acta circunstanciada de la visita domiciliaria, en la que se detalle pormenorizadamente los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de una visita domiciliaria.

Ahora bien, la actuación circunstanciada deberá hacerse en el propio documento de la visita, pues del examen de lo dispuesto en los artículos 46 y 49 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la referida circunstanciación del acta de visita debe constar en el cuerpo de la propia acta, ya que es aquí donde se señala que de toda visita en el domicilio fiscal "se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes"⁶³, así mismo, dentro del Código Fiscal de la Federación no existe un número determinado de actas, pero si se hace referencia a las siguientes actas:

- Acta de inicio:

Es aquella acta en la cual se manifiesta el inicio de la visita, la recepción de documentos. Señalamiento de testigos, todo lo relacionado a la primera fase dentro de la visita.

El artículo 46 en la fracción I, se establece esta acta como el medio probatorio del que se pueden verificar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos tanto en la Constitución como en la ley.

⁶³Tesis: 347, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice de 2011, Novena Época, registro 1007267, Segunda Sala en Materia Administrativa, Tomo IV. Primera Parte - SCJN Segunda Sección – Fiscal, Pag. 40

Las posteriores actas se efectuarán durante el desarrollo de la visita:

- Actas parciales:

En el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, también se establece la posibilidad para el levantamiento de este tipo de actas durante el proceso de la visita sin ser ni cumplir con la misma finalidad que la última acta parcial.

Emilio Margáin, sin embargo, señala que generalmente los visitadores solo realizan tres tipos de actas, la de inicio, última acta parcial y un acta final, lo cual lleva a omitir actas parciales, en las cuales debiesen asentarse irregularidades que se observen durante el desarrollo de la visita, lo cual para el autor implica una violación a la primera parte del segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.⁶⁴

- Última acta parcial:

Dentro de esta acta se realizarán todas las anotaciones sobre hechos u omisiones que hayan sido del conocimiento de la propia autoridad visitadora; así mismo dentro de esta se otorga al visitado un plazo de 20 días para realizar aclaraciones, hacia las autoridades, presentar documentación o corregir su situación fiscal, e incluso puede ampliarse por 15 días más si el contribuyente lo solicita.

- Acta Final:

Una vez levantada el acta final ya no se podrán levantar actas parciales. Esta acta final es la conclusión de la visita domiciliaria, en la cual se podrán señalar contribuciones omisiones, así como también la liquidación de estas y el visitador deberá dejar copia de esta al visitado

⁶⁴ MARGÁIN MONAUTOU, Emilio. Ob. cit., p. 196

Ahora bien, durante el desarrollo de la visita, la autoridad visitadora no es la única que debe cumplir con obligaciones como la de emitir una orden fundada y motivada, sino que también los visitados estarán sujetos a ciertas obligaciones, la principal y no solo la de aquellos contribuyentes visitados, sino de cualquier contribuyente es la de no obstruir el inicio o desarrollo de las facultades verificadoras de la autoridad. Sin embargo, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece cuales son las obligaciones de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la diligencia en el domicilio fiscal, durante el desarrollo de la misma.

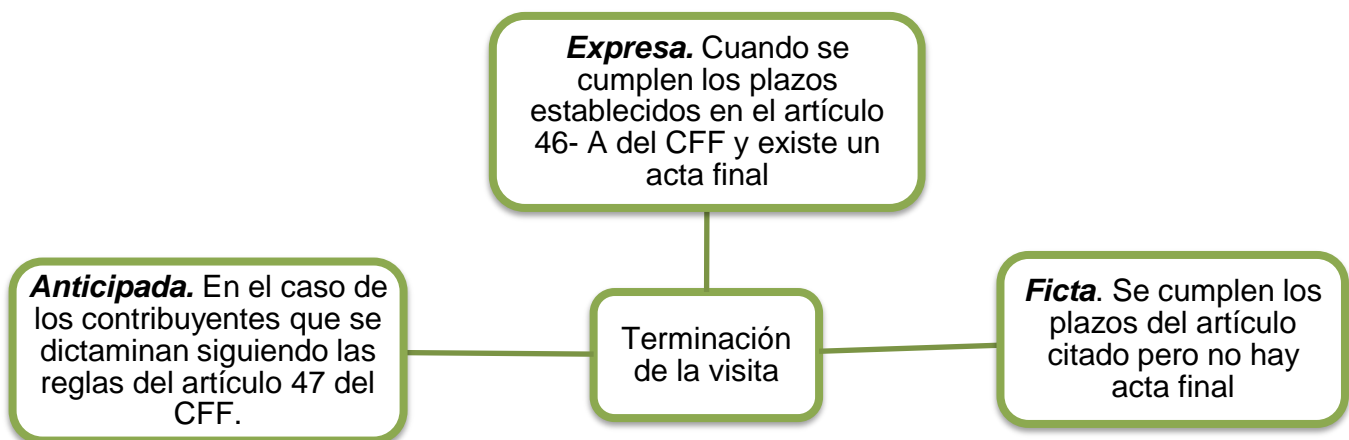
Esas obligaciones son:

- Permitir a los visitantes el acceso al lugar o lugares objeto de la visita.⁶⁵
- Mantener a disposición de los visitantes la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por contabilidad debe entenderse los libros que la constituyan o el sistema de registro electrónico, o microfilm o discos ópticos o de cualquier otro medio que autorice la SHCP.
- Permitir a los visitantes obtener copia de la documentación que estimen necesaria.
- Permitir la verificación de bienes y mercancías, así como la de los documentos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de información.
- Poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que auxilien en el desarrollo de la visita.

⁶⁵ Véase **Visita domiciliaria. El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, al establecer como obligación del contribuyente que permita el acceso al lugar o lugares objeto de aquella a los visitantes designados, no viola el principio de seguridad jurídica.** Tesis aislada 2 002 938 [2a. XI/2013 (10a.)], 10a época, 2a Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Libro XVII, febrero de 2013, t 2, p 1170.

Las reglas anteriores, tienen congruencia con el sistema de comprobación del cumplimiento de las cargas tributarias, pues resulta inoperante el ejercicio de la facultad de practicar visitas domiciliarias si los visitados no contarán con la atribución de requerir todos los elementos indispensables para realizar ser visitado cumplió, en el período examinado con la obligación de contribuir al gasto público en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo tanto, la orden de visita domiciliaria sustentada en artículo 42 fracción 3 del Código Fiscal de la Federación permite la autoridad requerir visitada documentación durante el desarrollo de la diligencia y Consecuentemente respetar el derecho y mano de fundamentación de los actos de Autoridad.⁶⁶

Por otro lado, y en términos del artículo 46-A del ordenamiento en análisis en cuanto a la terminación de la visita, esta puede darse en tres momentos:



⁶⁶ Tesis Jurisprudencial I.7o.A.120 A(10ª), Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.III, octubre de 2014, p. 2888

Ahora, en cuanto al plazo general para la conclusión de la visita el *artículo 46-A* señala que es de doce meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, pero este plazo puede ser de dieciocho meses en caso de visita a Contribuyentes que integran el Sistema Financiero Nacional y de dos años el caso de los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a las autoridades de otro país.

2.5.1.2 Revisión de Gabinete

La Revisión de gabinete o de escritorio, tiene su fundamento en los artículos 16 constitucional, primer párrafo, así como el artículo 42 facción II y 48 del Código Fiscal de la Federación; y es el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se lleva a cabo mediante la solicitud de información, datos o documentación o de la contabilidad o parte de ella, y se realiza en las oficinas de la propia autoridad, con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros. Para tal efecto se solicita al contribuyente que presente en las oficinas de la autoridad fiscal en forma impresa o en medios magnéticos ciertos datos, informes, documentos, estados de cuenta, etcétera, los cuales, en su conjunto, integran su contabilidad⁶⁷.

Esta facultad de comprobación de la autoridad, al igual que la visita domiciliaria, requiere una orden emitida mediante mandamiento escrito, fundado y motivado emitido por autoridad competente y en la que se señale no solo la documentación

⁶⁷Crf. Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Material Editado por el Servicio de Administración Tributaria, Pág. 25, visto en; http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Documents/Carta_Contr_Aud_072014.pdf

requerida para la revisión, sino también, la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.⁶⁸

Lo anterior puede emanar de los diferentes motivos como una verificación del cumplimiento de disposiciones fiscales, determinar obligaciones omitidas, determinar créditos fiscales, comprobar la comisión de delitos fiscales o incluso proporcionar información autoridades hacendarias; por ello, se requiere detallar la facultad ejercida a fin de otorgar a las personas plena seguridad jurídica.

Una vez que la autoridad revisora analizó los documentos, informes y contabilidad proporcionada por el contribuyente, deberá formular un oficio de observaciones en el que haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hayan conocido en la revisión, este oficio se notifica personalmente al contribuyente o a su representante legal o, en su defecto, a los responsables solidarios relacionados con el contribuyente revisado, previo citatorio, o por mensaje de datos con acuse de recibo en el Buzón Tributario.⁶⁹ Asimismo, si las autoridades fiscales determinaran que no existen observaciones, se le comunicara al contribuyente, mediante oficio, la conclusión de la revisión.

Esta facultad de comprobación, tendrá los mismos plazos que la visita domiciliaria, para por concluirse, es decir, los que establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si de la revisión llevada a cabo no se desprenden observaciones de la autoridad que puedan implicar el incumplimiento a disposiciones Fiscales, la

⁶⁸Cfr, Tesis Jurisprudencial 2a./J. 68/2000, Novena Época, Registro: 191343, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de 2000, Pág. 261

⁶⁹ Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Op. Cit., pág. 27

autoridad solo notificará al revisar que ha finalizado la revisión y procederá a la devolución de los documentos solicitados al contribuyente.

Sin embargo, si la autoridad emitió un oficio con observaciones, otorgara al contribuyente, en el mismo, un plazo de 20 días contados a partir del día siguiente en el que surte efectos la notificación para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentadas en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Este plazo podrá ampliarse 15 días más a solicitud del contribuyente en caso de ser más de un ejercicio revisado o cuando la revisión comprenda más de un ejercicio

Finalmente, si el contribuyente no desvirtuó las observaciones o no corrigió totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones, a más tardar en un plazo de 20 días hábiles posteriores o 20 más 15 días hábiles en caso de prórroga, la autoridad emitirá resolución que determine un crédito fiscal que deberá ser notificado conforme a la ley Fiscal.

2.5.1.3 Revisión de Dictamen

Un dictamen “es una opinión o consejo que el perito en cualquier ciencia o arte formula, verbalmente o por escrito, acerca de una cuestión de su especialidad, previo requerimiento de las personas interesadas o de una autoridad de cualquier orden,”⁷⁰ ahora bien, el dictamen de estados financieros del contribuyente es el instrumento o “el documento suscrito por una actividad económica en el cual se consignan datos valuados en unidades monetarias referentes a la obtención y

⁷⁰ Glosario de Términos del Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, voz: Dictamen, p.37, visto en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/69503/GLOSARIO_DE_TERMINOS_INDAABIN.pdf

aplicación de recursos materiales”.⁷¹ Este dictamen se realiza por un Contador Público Registrado (CPR), el cuales deben de ser autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para formular dictámenes de efectos fiscales de las empresas o contribuyentes que así lo requieran, es decir, es decir, una opinión técnica de la situación financiera del contribuyente.

El Código Fiscal de la Federación establece el dictamen de estados financieros como una obligación pero solo para para ciertos contribuyentes, así pues, de acuerdo el artículo 32-A del Código estos serán las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$109,990,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$86,892,100.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.⁷²

El dictamen de estados financieros con fines fiscales, es un procedimiento interno de revisión, optativo para algunos contribuyentes, en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre el contribuyente y el contador público. Este contrato se realiza con el objeto de que el contador practique una auditoria sobre sus estados financieros elaborados por el contribuyente, esto para comprobar mediante pruebas selectivas la veracidad de la información contenida en la contabilidad; para que al final se emita un informe sobre la revisión de la situación⁷³.

La revisión del dictamen contable es una facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal cuyo fundamento legal se encuentra previsto en el artículo 42,

⁷¹ Cfr VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, op cit. p 130.

⁷² Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, correspondiente a 2018. Última reforma publicada DOF 27-01-2017. Cantidades actualizadas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 16-05-2017.

⁷³PÉREZ BECERRIL, Alonso. Dictamen Fiscal análisis jurídico, México, Porrúa, 2005, paginas 71, 77 y 85.

fracción IV del CFF ya que permite a la autoridad revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, instrumentos particularmente importantes para la determinación del resultado fiscal y con ello el alcance de la obligación tributaria.

El artículo 52 del CFF señala que la sola presentación del dictamen de estados financieros, hace que estos cuenten con la presunción de certeza a menos que se tenga alguna prueba que señale lo contrario. Por ello, el propio artículo establece los requisitos para formular y presentar el dictamen. Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que la revisión de los dictámenes de estados financieros formulados por contador público autorizado no es contraria al derecho fundamental de audiencia previsto en el artículo 14, segundo párrafo de la Constitución, pues el ejercicio de la facultad de comprobación del dictamen de estados financieros formulados por contador público autorizado impone una obligación a los contribuyentes que no implica la privación definitiva, ni produce la disminución o menoscabo de alguno de sus derechos. Razón por la que no se considera un acto de molestia que limita provisional o preventivamente un derecho, siempre que cuente con un mandamiento escrito girado por autoridad competente, en el cual funde y motive la causa legal del procedimiento.⁷⁴

La utilidad del dictamen, tanto para la autoridad como para el contribuyente, se sustenta en el mayor enlace y enfoque que para fines fiscales otorga el Contador Público Registrado respecto de los estados financieros, involucrando una reclasificación de la información financiera, que se presenta de acuerdo con los formatos preestablecidos por la autoridad⁷⁵. Sin embargo, como señala la Doctora

⁷⁴Cfr. Tesis aislada 160 234 [1a. III/2012 (9a.)], 10a época, 1a Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Libro VI, marzo de 2012, t 1, p. 276

⁷⁵Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Op. Cit. p. 266

Sonia Venegas, al ser optativo, y conforme menos contribuyentes son obligados esta facultad va perdiendo aplicabilidad.

Finalmente, conforme al artículo 52-A del CFF, las autoridades pueden no observar el orden de prelación plasmado en la revisión del dictamen, lo que causara que se inicien directamente las facultades de comprobación.

2.1.2 El Principio de Autodeterminación Fiscal

La determinación, es aquel conjunto de actos realizados ya sea por una autoridad, un particular, o de ambo, encaminada a establecer el alcance de una obligación., en este caso de materia fiscal. Sin embargo, hay que tener claro que no es lo mismo la determinación que el cálculo del tributo.⁷⁶

El artículo 6 del Código Fiscal Federal, en conjunto con las definiciones doctrinarias, llevan a la conclusión de que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que prevé la ley vigente durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones⁷⁷; esto salvo disposición expresa en contrario, es decir, la norma jurídica señala, que la determinación de la obligación fiscal deberá hacerse por el sujeto pasivo principal o por responsable solidario, si fuese el caso, esto es lo que conocemos como *“autodeterminación”*.

⁷⁶ Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. cit., p. 175

⁷⁷Cfr. Tesis Aislada VI.2o.A.6 A, Novena Época, Numero de registro: 188680, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Página: 1089

La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias,⁷⁸ de aquí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica a la autoridad fiscal el monto de sus obligaciones, deberá cumplirla, previa validación de la autoridad, constituyendo este monto, un el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación.⁷⁹

La autodeterminación de contribuciones, será entonces, una modalidad para el cumplimiento de estas, que correrá a cargo del propio contribuyente, y no un derecho a su favor. Sin embargo, esta modalidad al no ser un derecho como tal, esta supervisada por la propia autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria. Es decir, las facultades de comprobación surgirán de propio derecho que el Estado tiene para comprobar el cumplimiento de una obligación a favor del fisco por parte de los particulares.

⁷⁸ Cfr. Tesis Jurisprudencial, 1a./J. 11/2012 (9a.), Número de registro 160032 Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, Pág. 478

⁷⁹ Cfr. Tesis Aislada VI.2o.A.6 A, Op. Cit.

CAPITULO 3.

LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

La tecnología avanza día con día y el uso de esta en el campo del derecho no ha sido una excepción, ya que no solo se ve reflejado en los costos para procedimiento jurídicos, sino también acorta los tiempos procesales y facilita hasta cierto modo el acceso a la información; sin embargo, los medios electrónicos provocan un alto grado de desconfianza, razón por la cual se ha procurado garantizar la seguridad en su celebración y se ha previsto el cumplimiento de sus elementos en cada una de las normas señaladas para garantizar que el derecho al acceso a la justicia no sea trasgredido.

3.1 Conceptos Básicos

El internet es un medio de comunicación en el cual no existen fronteras, y con el que gracias al paso del tiempo y a la facilidad de acceso se han incrementado los usuarios de este, surgiendo así la necesidad de adentrarse en este mundo virtual permitiéndonos estar en la vanguardia de la información, de forma rápida y eficaz sin mayor esfuerzo y costo, pues el internet puede considerarse como un parteaguas de nuestro siglo debido a los cambios que trajo a partir de su surgimiento.

Como antecedente tenemos que, en la década de los sesentas, la Administración Pública de los Estados Unidos de Norte América, influenciada por los conflictos

políticos de la “Guerra Fría”, destino millones de dólares de los presupuestos estatales para que se desarrollaran tecnologías de comunicación nuevas las cuales permitieran una confiable transmisión de datos, sin importar la distancia. Para ello, universidades y corporaciones privadas de todo el país fueron financiadas para que incluyeran en sus planes de investigación la innovación en telecomunicaciones.

En el año de 1962 una serie de investigadores encabezados por el Dr. Paul Baran, pertenecientes a la Rand Corporation, propusieron el desarrollo de un nuevo sistema de envío de mensajes. Las características técnicas de este nuevo ordenador permitían descomponer los mensajes en partes, los cuales cada uno seguirían su curso o ruta, permitiendo a su vez, encontrarse en un mismo destino y recomponerse volviendo a formar el envío original. Este nuevo sistema fue denominado por el Dr. Paul Baran y su equipo como “packet switching”⁸⁰.

Sin embargo, las investigaciones continuaron siendo sumamente protegidas y guardadas en secreto, aunque el número de expertos del tema creció y se creó la ARPA⁸¹, la cual es una agencia del departamento de Defensa de los Estados Unidos, responsable del desarrollo de nuevas tecnologías para uso militar y que dio paso a la creación del APARNET⁸² y posteriormente sería el que originara el Internet.

Existen un sin fin de conceptos que definen lo que es INTERNET, pero en términos generales, Internet es “un conjunto de computadoras conectadas entre sí. La única diferencia que existe entre una red de computadoras instalada en una empresa (Intarnet) e Internet, es la importancia que esta última tiene, ya que conectada a millones de computadoras en todo el mundo. De hecho, cualquier compañía puede

⁸⁰LAGARES GARCIA, Diego. *“Internet y Derecho”*. Ediciones Carena, Barcelona España, S.A., p.p. 15 y 16

⁸¹LEON, Mario, Diccionario de Informática, Telecomunicaciones y Ciencias Afines, editorial Babel 2000, 2004, voz: ARPA (Advanced Research Project Agency) traducida al español como: Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada. Creada para centralizar y defender todos los avances tecnológicos aplicables al ámbito militar. p. 25

⁸²LEON, Op. Cit. voz:APARNET, Es la red de telecomunicaciones precursora del Internet y también tiene que ver con la investigación de la inteligencia Artificial. P. 25

conectar tu internet a internet y permite que sus empleados tengan acceso a esta última”⁸³. Internet será pues, una red multinacional que agrupa en forma especial millones de computadoras alrededor del mundo.

Las redes que unen internet son de tipos diferentes, ya que pueden ser redes locales (Local Area Network LAN), redes metropolitanas (Metropolitan Area Network MAN) y redes de área extensa (Wide Area Network WAN). Asimismo, la forma de llevar a cabo la conexión igualmente es diversa, pues puede realizarse mediante cables usando líneas telefónicas, de alta velocidad fibra óptica y otras tecnologías; radio, satélites, o microondas como medio conductor del propio internet.

El ciberespacio es un concepto más complejo aun, pues integra toda la red informática que une el mundo a través de los más variados soportes ya sean terrestres o aéreos, siendo “el espacio artificial resultado de Internet y de otros avances informáticos. Se trata de una realidad digital y virtual, no físicas”⁸⁴. La cibernética por otro lado, es “la ciencia de las máquinas dirigidas por programas en ellas incorporados operativos en las mismas”⁸⁵, volviéndose un paradigma entre los sistemas de comunicación entre seres vivos y las máquinas y sus aplicaciones digitales.

La digitalización es pues un proceso, en el que se convertirá la información de los datos, en números; los cuales generalmente usan el sistema binario para hacerlo, razón por la que surgen los bits (Binary Digit) que son series de ceros y unos en una suerte de maniqueísmo de silicio que pese a su aparente simplicidad origina posibilidades combinatorias infinitas.

⁸³RATIA MENDOZA, Alberto. “*Declaración por medios electrónicos*”. Ed. Calidad e Información. México 2000, p. 18

⁸⁴FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, José Julio. “*Lo Público y lo Privado en Internet*.” Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrinal Jurídica, Numero 154, México 2004, p. 2

⁸⁵ Fernández Rodríguez, Op. Cit., p. 2

Toda la información puede digitalizarse, y estas tecnologías poseen muchísimas ventajas en la vida cotidiana como un acceso rápido a la información, el envío a distancia de las mismas, así como un tratamiento y almacenamiento más barato y eficaz de toda la información favoreciendo los procesos de convergencia en telecomunicaciones y medios.

Ahora bien, profundizando más, existe el lenguaje HTML (Hypertext Markup Language) mediante el cual se elaboran las páginas web, permitiendo el enlace real con los documentos digitales, “gran parte del éxito de Internet tiene como causa el desarrollo de este lenguaje de en hipertexto, desarrollado en 1991 por Tim Bernes Lee”⁸⁶. Estos hipertextos han pasado por una gran transformación hasta esta última, en donde contienen dentro de sí mismos enlaces con otros textos, llamando a estos enlaces hipervínculos.⁸⁷

“El funcionamiento de internet se basa en una serie de protocolos (un protocolo es un conjunto de reglas que permiten estandarizar un procedimiento repetitivo)”⁸⁸, el más común es el protocolo HTTP (hypertext transport protocol), para poder usarlo, es necesario tener un software específico denominado browser o navegador. Las diversas computadoras que se conectan a Internet tienen una dirección electrónica IP (internet protocol) la cual permite localizar a cada equipo e identificarlo⁸⁹; así mismo deberán tener un TCP (transmisión controler protocol) con el cual se va a descomponer en partes de información que llega y, después enviarla a su destino.

Las direcciones IP son “direcciones binarias de 32 bits que se usan en Internet se denominan direcciones de Protocolo de Internet (IP)”⁹⁰, las cuales se le asignan a los distintos servidores para que puedan ser identificados dentro del internet. Una

⁸⁶ Fernández Rodríguez, Op. Cit., p. 3

⁸⁷Cfr LAMARCA LAPUENTE, María Jesús. “Hipertexto: El nuevo concepto de documento en la cultura de la imagen”. Visito en: http://www.hipertexto.info/documentos/h_www.htm

⁸⁸ Fernández Rodríguez, Op. Cit., p. 3

⁸⁹Cfr. Direccionamiento de IP y conexión en subredes para los usuarios nuevos, CISCO, visto en: http://www.cisco.com/cisco/web/support/LA/102/1025/1025418_3.pdf

⁹⁰ Cisco Networking Academy Program. CCNA 1 AND 2. Versión 3.1 Curriculum en formato pdf por staky. Micro CISCO. Pag.20, visto en: <http://ciscoccna.pbworks.com/f/CCNA-1-2.pdf>

manera más simple y accesible para el usuario al manejar las distintas direcciones IP es a través del Sistema de denominación de dominio (DNS o domain name system) que es “un sistema que se utiliza en Internet para convertir los nombres de los dominios y de sus nodos de red publicados abiertamente en direcciones IP”⁹¹. Cada nombre DNS sólo puede pertenecerle una dirección IP, esté, será básico para el funcionamiento eficiente del internet. Para que su funcionamiento sea posible se necesita una enorme base de datos con un archivo centralizado por el Network Information Center, con 13 servidores DNS localizados en diversas partes del mundo.

Los caracteres que forman el nombre de dominio están separados por puntos que siguen para agruparlos. Cada grupo representa un nivel diferente de dominio lo que permite detectar la jerarquía que existe entre ellos⁹². Estos también tienen jerarquías en las que se señala la territorialidad, o el sector en el que desarrolla la actividad.

En México la institución encargada de administrar la asignación de nombres bajo el dominio territorial .mx es el Centro de Información de México o NIC-MÉXICO, con sede en el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey.

Finalmente, un portal es un sitio de internet en el que se brinda información organizada de forma que el visitante pueda hacer uso de ella. Esto basándose en una computadora con una aplicación capaz de abastecer “páginas web” a todos los equipos informáticos que lo requieran.

⁹¹ Cisco Networking Academy Program. CCNA 1 AND 2. Versión 3.1 Curriculum en formato pdf por staky. Micro CISCO. p.180, visto el 18 de noviembre de 2016 en: <http://ciscoccna.pbworks.com/f/CCNA-1-2.pdf>

⁹² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, José Julio, Op. Cit., p. 5

3.2 Derecho informático

Vivimos en una época donde las tecnologías de la información han llegado a ser la figura representativa de nuestra cultura, desde cómo nos comunicamos hasta nuestra arma principal de trabajo, siendo necesario por ello que exista un control. Sin embargo, en algo tan extenso e inmaterial es complicado hacerlo, aun más cuando el desarrollo del derecho se encontraba en un parámetro “estable” por así llamarlo, así como la superación de las fronteras por el internet, lo cual hace más difícil una regulación jurídica al respecto.

Es así, como surge el Derecho de la informática como un instrumento regulador en el campo del fenómeno informático. Ahora bien, el Maestro Julio Téllez Valdez, menciona que un grupo de tratadistas sobre el derecho de la informática consideran al mismo como una categoría que surge como una inevitable respuesta social al fenómeno informático y que, por lo mismo es un derecho existencialista en tanto que su existencia precede a su esencia.⁹³

El maestro Téllez Valdez, por su parte define al Derecho de la informática como el “conjunto de leyes, normas y principios aplicables a los hechos y actos derivados de la informática”⁹⁴.

El derecho informático es el sector normativo de los sistemas, dirigidos a La regulación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. Asimismo, integran el derecho informático las proposiciones normativas, es decir, los razonamientos de los teóricos del derecho que tienen por objeto analizar e interpretar, exponer, sistematizar o criticar, el sector normativo que disciplina la informática y las telecomunicaciones.⁹⁵

⁹³ VIVANT, Michel, LE STANE, Christian y otros. “Droit de l'inform Ntique”, París, editado. Lamy, 1986, p.

⁹⁴ TÉLLEZ VALDEZ, Julio, “*Derecho Informático*”, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1987, p.p. 1130 y 1143

⁹⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique, “*Manuel de Informática y Derecho*”, Madrid, Ariel, 1996, p. 18

Otra definición del derecho Informático lo considera como “la aplicación del derecho a la informática, permitiendo que se adopten o creen soluciones jurídicas a los problemas que surgen en torno al fenómeno informático.”⁹⁶

Es decir, el derecho informático se considera entonces como el conjunto de normas jurídicas que regularan los procesos y acciones relacionadas con la informática, así como los problemas que devengan de esta, y las TICS (técnicas de la Información y la Comunicación).

3.3 Gobierno Electrónico

En 2003, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, llevo a cabo la “Consulta Nacional para una Reforma Integral y Coherente del Sistema Nacional de Impartición de Justicia en el Estado Mexicano”, de esta consulta se llegó a la conclusión de que los órganos jurisdiccionales requerían emprender un proceso de modernización.

Esta modernización se vio reflejada en campos como la Ley de Amparo la cual estableció el uso de medios electrónicos para simplificar la actuación procesal y “modernizar” el sistema de impartición de justicia incluyendo tecnologías como promociones judiciales mediante medios digitales o la firma electrónica; o en campos de nuestra materia como lo fue el juicio en línea ante Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual respondió a un compromiso no solo de la SCJN a partir de la consulta de 2003, sino de un compromiso adquirido en la Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la Información (CMSI), En Túnez en noviembre de

⁹⁶NUÑEZ PONCE, Julio. “*Derecho Informático*”. Editorial Marsol Perú Editores S.A., 1996.- LimaPerú. 1996, p. 22

2005, donde nuestro país junto con 182 más, se comprometieron a utilizar las ventajas de la tecnología y la información.

Por otro lado, el Plan Nacional de Desarrollo 2013–2018, propone dentro de las estrategias y líneas de acción transversales, un gobierno cercano y moderno, estableciendo entre otras cosas, una Estrategia Digital Nacional para fomentar la adopción y el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, e impulsar un gobierno eficaz que inserte a México en la Sociedad del Conocimiento⁹⁷.

El Gobierno digital, entonces, implicara el Uso de las Tecnologías de la Información para una mayor eficacia en sus objetivos y surge como respuesta a la necesidad de aprovechar el potencial de las TIC'S como un elemento catalizador del desarrollo del país, pues la digitalización se pretende impactara en el crecimiento económico del país, en la creación de empleos, innovación, transparencia, así como en la entrega efectiva de servicios pueblos y muchos aspectos más.

Nuestra sociedad se encuentra en un proceso de evolución tecnológico acelerado, y esto se debe a un sin número de factores y razón por la que es necesaria una regulación consciente del avance tecnológico; creando instrumentos oficiales y privados para revisar los mayores adelantos tecnológicos.⁹⁸

⁹⁷Cfr. Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, publicado en el DOF el 20 de mayo de 2013, visto en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5299465

⁹⁸Cfr. TOFFLER Alvin. *“El shock del futuro”*, Capítulo XIX, Editorial Plaza & Janes, S.A, 1970, p. 303 visto en: <https://pciucr.files.wordpress.com/2011/03/toffler-alvin-el-shock-del-futuro.pdf>

3.4 Nuevas Tecnologías y Administración Pública.

El uso de TICS en nuestra era ha sido sin duda el punto de partida no solo para las comunicaciones en lo general, sino también en la impartición de justicia y para lograr este objetivo es importante la promoción de facilidades a las dependencias y entidades del gobierno.

Una parte fundamental dentro del gobierno en este proceso de cambio es la administración pública, la cual debe no solo por implementar las nuevas tecnologías de la información, sino que estas generen un desarrollo próspero y eficaz, capacitado para su implantación en la propia realidad social.

Mediante la adecuada aplicación de la informática jurídica de control y gestión se puede lograr un mejoramiento sustancial de las estructuras jurídico administrativas y los sistemas de operación medida indispensable para que las entidades del sector público a través de los poderes ejecutivo legislativo y judicial alcancen sus objetivos sociales apoyados en la utilización de la tecnología moderna⁹⁹.

En el caso del gobierno mexicano, es precisa la implementación de medidas que faciliten el manejo de la información, considerando la plena existencia de una relación entre la administración pública en todos los niveles de gobierno y los ciudadanos; estas medidas sin duda, deben estar reguladas dentro de nuestro marco jurídico.

⁹⁹ Téllez Valdez, Julio, ob cit, p.p 1130 y 1131

3.5 Los Medios Electrónicos en la Legislación Mexicana.

Nuestro gobierno federal se enfrenta al reto de hacer eficiente la transparencia y acceso a la información y la rendición de cuentas respecto a las actividades gubernamentales y los servicios públicos y el acceso e impartición de justicia. Los esfuerzos realizados en México a partir del año 2000, para que mediante tecnologías de comunicación e información sea posible, orillan a la Administración Pública a ser más eficiente y eficaz, sin embargo, este trabajo ha sido difícil.

El uso de medios electrónicos en México se encuentra presente en muchos ordenamientos jurídicos, como en el Código Civil Federal, el Código Federal de Procedimientos Civiles.

En materia fiscal, el 5 de enero de 2004, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, la modificación al Código Fiscal de la Federación en el que se añadió el capítulo “De los Medios Electrónicos”, el cual incorporo de forma oficial el uso de estos a la forma en que se relaciona la autoridad hacendaria y el contribuyente; en este mismo año, las autoridades fiscales establecieron la Firma electrónica (FIEL) y en mayo de ese mismo año, fueron dados a conocer los modelos y las especificaciones técnicas para la generación de claves públicas y privadas con aplicaciones informáticas. Al año siguiente, el Servicio de Administración Tributaria, en su página de internet, dio a conocer los servicios para emitir comprobantes digitales, utilizando también la firma electrónica avanzada; y en marzo de 2005 fue liberada la aplicación “expediente integral de contribuyentes” la cual sirve para revisar la situación del contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales de forma completamente electrónica¹⁰⁰. Todo ello al amparo de las importantísimas reformas que adicionaron al Código Fiscal de la Federación el artículo 17-K, que en adelante comentaremos.

¹⁰⁰VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Op. Cit. p. 77

Posteriormente, la apertura a los medios electrónicos siguió su curso, en esta materia y en todos los campos del Derecho, innovando con tecnologías que pretenden “facilitar” el acceso a la justicia y en el caso de materia hacendaria, el cumplimiento de obligaciones tributarias.

3.5.1 Documentos Digitales

El Código Fiscal Federal, en el artículo 17-D, menciona la existencia de Documentos Digitales, al señalar que cuando el contribuyente este obligado a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y este mismo artículo, en el párrafo cuarto los define de la siguiente manera:

Artículo 17-D.-...

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología...

Similar a como define la Ley de Firma Electrónica avanzada a los Documentos electrónicos en su el artículo 2. Fracción X.¹⁰¹ Asimismo, el Servicio de Administración Tributaria en su página de internet, los define como un mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

¹⁰¹Ley de Firma Electrónica avanzada, Artículo 2. Fracción X. Documento Electrónico: aquél que es generado, consultado, modificado o procesado por medios electrónicos. Visto en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFEA.pdf>

Para el envío de este tipo de documentos, el contribuyente puede hacerlo de forma directa o en su caso, el propio Servicio de Administración Tributaria autoriza y habilita proveedores de recepción los cuales son una ventanilla, para la recepción de los documentos digitales que deba presentar el contribuyente.

Estos proveedores, reciben el documento digital que le envíe el contribuyente, y revisan que cumpla con los requisitos técnicos y con las reglas de validación, generan el sello del SAT y entregan el documento con el sello integrado al contribuyente. Si el documento es correcto, emite un acuse de recepción y en caso contrario emite un aviso de rechazo. Con el acuse de recepción, el contribuyente tiene la certeza de que el SAT recibió su información.¹⁰²

3.5.2 Comprobantes Digitales

La obligación del contribuyente de expedir comprobantes fiscales, establecida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, señala también que estos deberán ser emitidos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Esto con el objeto de establecer iscales medidas que hagan más fácil y certero el uso de medios electrónicos.

El Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) sustituyó a partir del 1 de enero de 2014, al Comprobante Fiscal Digital (CFD) como modelo de facturación electrónica de acuerdo a la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, publicada por el Servicio de Administración Tributaria.

¹⁰²Cfr. ¿Qué es un documento digital? Servicio de Administración Tributaria. Visto en: http://www.sat.gob.mx/terceros_autorizados/receptor_doctos_electronicos/Paginas/preguntasf_contribuyentes.aspx

Ahora bien, debemos entender al comprobante fiscal como el documento con el que los clientes o los probadores, pueden demostrar que realizaron una compra, venta o renta de bienes, o la presentación o adquisición de servicios.¹⁰³

En ese sentido, el comprobante fiscal digital, es definido por el Servicio de Administración Tributaria como el documento electrónico con validez fiscal, que utiliza estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos y que garantizaran la integridad, confidencialidad y autenticidad del documento¹⁰⁴.

Estos comprobantes son pues, un mecanismo alternativo de comprobación de operaciones como obtención de ingresos, egresos o incluso propiedad de mercancías. Estos mecanismos pretenden no solo usar nuevas tecnologías, sino contar con estándares de seguridad nacionales e internacionalmente que ayuden a garantizar seguridad en las operaciones.

3.5.3 Firma Electrónica Avanzada

La palabra Firma viene del latín “firmare” que significa afirmar, dar fuerza,¹⁰⁵ ahora, puede decirse que firma es el conjunto de letras y signos entrelazados, que identifican a la persona que la estampa, con un documento o texto”.¹⁰⁶

¹⁰³Cfr. Comprobantes Fiscales, qué son, quienes los deben de expedir, para que sirven. México, Servicio de Administración Tributaria, 2008, p. 3, Visto en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos08/comprofisc.pdf.

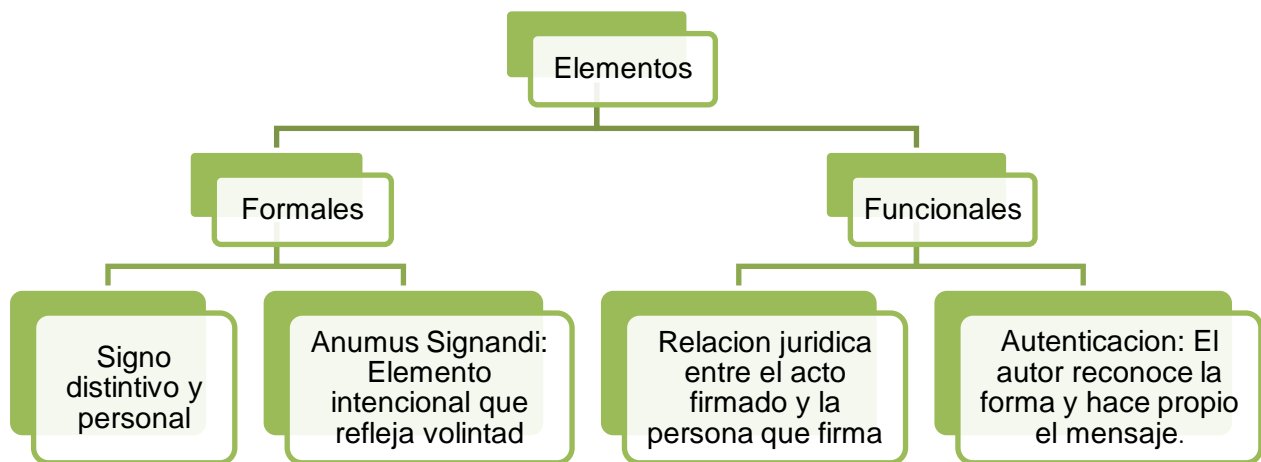
¹⁰⁴Cfr. SAT, Preguntas frecuentes sobre temas fiscales, visto en: <http://aplicaciones.sat.gob.mx/respuestafiscal/home.aspx>

¹⁰⁵Cfr. Enciclopedia OMEBA, Tomo XII, Editorial Bibliográfica Argentina, *Voz Firma*. p. 290

¹⁰⁶Cfr. ACOSTA ROMERO, Miguel. “*Nuevo Derecho Mercantil*”. Ed. Porrúa. México, 2000. p. 537

Es decir, la forma es una inscripción, particular realizada con el ánimo de obligarse al reconocimiento de donde se estampe, cuya finalidad es proporcionar seguridad jurídica de que el firmante responde sobre lo firmado.

La firma tiene como principales características el ser un signo de identificación sobre quien es el autor de algo, se expresa como un medio declarativo sobre la creación o aceptación del contenido de un documento u obra y sirve como medio probatorio sobre si el autor de la firma es el que ha sido tomado como tal en el acto, es decir, la firma debe contener ciertos elementos estos son los siguientes:



Ahora bien, debido al avance tecnológico de nuestra época, la firma ha evolucionado de ser un signo autógrafo plasmado en papel o en algo tangible, a un medio electrónico capaz de otorgar la misma seguridad y valides que el medio físico, creándose así una firma electrónica, que es “una señal digital representada por una cadena de bits que se caracteriza por ser secreta, fácil de reproducir y de reconocer, difícil de falsificar y cambiante en función de mensaje y en función de tiempo, cuya utilización obliga a la aparición de lo que denomina fedatario o telemático que será

capaz de verificar la autenticidad de los documentos que circulan a través de las líneas de comunicación, a tener no solamente una formación informática, sino también jurídica”.¹⁰⁷ Es decir, la firma electrónica será una serie de cacareares que transitaran de forma electrónica ayudada de medios informáticos.

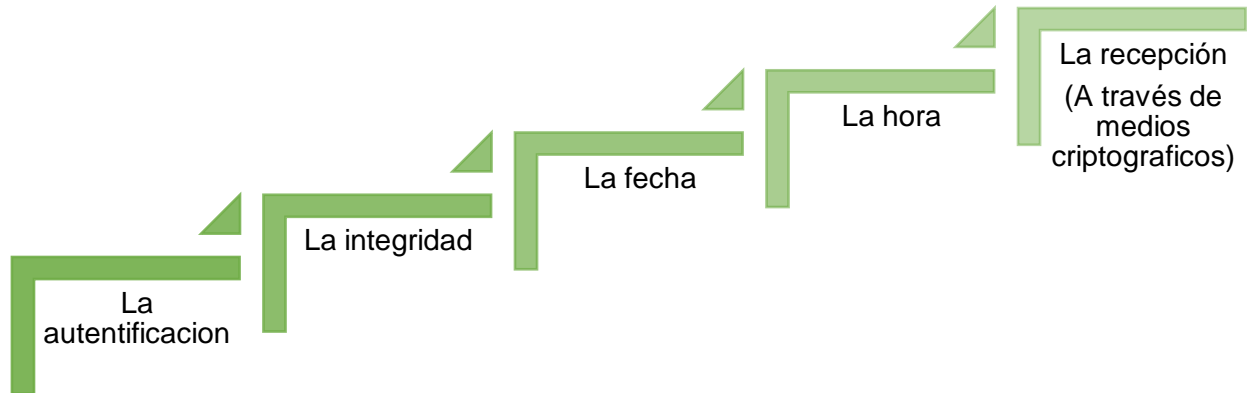
En el año 2001, la Asamblea General de Naciones Unidas aprobó la Ley Modelo Sobre Firmas Electrónicas, la cual México ratificó. Con esta legislación se trató de prever los modelos para la Firma Electrónica Avanzada expresando en nuestro Código de Comercio numeral 97 en el que se señalan los datos de creación de la firma, en el contexto en que se utilizan corresponden exclusivamente al firmante, que la firma se encuentra bajo el control exclusivo del firmante, que las alteraciones hechas a la firma pueden ser detectables así como que “cuando uno de los objetivos del requisito legal de firma consiste en dar seguridad respecto a la integridad de la información que corresponde, es posible detectar cualquier alteración de esta información hecha después del momento de la firma”¹⁰⁸.

En materia tributaria específicamente, actualmente existe la Ley de Firma Electrónica avanzada, la cual define a la misma en su artículo 2, fracción XIII como el 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 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.

Esta firma contara con elementos característicos de ella y son:

¹⁰⁷PESO NAVARRO, Emilio. “*Resolución de conflictos en el intercambio electrónico de documentos*”. Cuadernos de Derecho Judicial, Escuela Jurídica/ Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996. p.p. 191 a 245.

¹⁰⁸LEÓN, Soyla, Et. Al., “*La Firma Electrónica Avanzada*”, México, Oxford, 2006. p.102



En la actualidad el que la firma sea otorgada de forma presencial o virtual tiene una valoración menos estricta ya que de cualquier manera en ambos casos se le otorga la calidad de expresión de la voluntad.

Ante la evolución tecnológica, el Servicio de Administración Tributaria puso en marcha la utilización de la firma electrónica avanzada, la cual se usa para realizar diversos trámites y servicios, garantizando confiabilidad y seguridad de la información de índole fiscal que viajará a través de internet.¹⁰⁹

Esta Firma Electrónica, propuesta por el Servicio de Administración Tributaria, se integra por dos archivos:

- la llave privada (archivo.key)
- la llave pública (archivo.cer)

Cuando el SAT comenzó a requerir comprobantes fiscales digitales, fue obligatorio obtener un certificado de sello digital, aunado a que el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 17-K estipula que las personas ya sean físicas o morales

¹⁰⁹ Cfr. MARTÍNEZ COSS, Fernando, "Medios electrónicos en la administración tributaria", Administración General de Asistencia al Contribuyente. Servicio de Administración Tributaria, p.p. 3-5. Visto en: <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>

inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, que funcionara como medio de comunicación electrónico entre los contribuyentes y la autoridad y que se encontrara en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Nuestra legislación define la firma electrónica en la Ley de Firma Electrónica Avanzada (LFEA), en su artículo 2o, fracción XIII:

Artículo 2o. Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

...

XIII. Firma Electrónica Avanzada: el 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 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.

...

Por su parte, el artículo 17-D¹¹⁰ del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos estos deben ser

¹¹⁰ Artículo 17-D. Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el

digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, la cual amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa.

Sin duda, la firma electrónica pretende ser un instrumento que facilite la expresión de la voluntad, tratando de ser un medio más seguro para ello, sin embargo, este proceso aún está en perfeccionamiento pues el uso de medios electrónicos aun no logra ser un instrumento de fácil acceso y uso para todos y sobre todo aun no logra ser plenamente seguro.

3.5.4 Mensaje de Datos.

La Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil sobre las Firmas Electrónicas (UNICITRAL), en su artículo 2, define a los “Mensajes de Datos” como la información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.¹¹¹

Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

...

¹¹¹Ley Modelo de la CNUDMI sobre las Firmas Electrónicas, New York 2001. Visto en: <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/ml-elecsig-s.pdf>

“Fuera de su definición legal, para los efectos prácticos, el mensaje de datos es un concepto final que agrupa a todos los componentes del documento electrónico, ya que al referirnos al mensaje de datos nos referimos a varios elementos. Un mensaje de datos, por lo tanto, puede estar compuesto por datos en particular, (que a su vez se subdividen en bit y bytes), los mismos se organizan en segmentos, que a su vez se estructuran en un todo comprensible denominado texto, siendo éste el elemento clásico que contiene toda la información de un documento en soporte papel, (tal como la hora, fecha, nombre de empresa, etc.), y finalmente, el anexo de un dato identificador o firma digital.”¹¹²

Un mensaje de datos será entonces, información en sí, que establecerá una declaración de voluntad de quien lo genero y firmo. Esta información tendrá la característica de ser objeto de tratamiento por medios electrónicos, por lo que solo si es emitido mediante algún medio de estos, pues de no ser así, no tendrá carácter de mensaje de Datos, sino otro tipo de comunicación. El mensaje de datos, no solo es una comunicación, también es un medio para enviar cualquier tipo de información respaldada en un soporte informático.

3.5.5 Factura Electrónica.

Una factura es un documento que sirve para demostrar la efectiva y realización de una transacción comercial entre un comprador y un vendedor. La factura es el medio que compromete al vendedor a adjudicar el producto o servicio, asimismo es el medio por el cual se demuestra el derecho al pago.

¹¹²Estribi, “E-commerce. Aspectos Legales y de Seguridad”. Litho Editorial Chen, S. A. Panamá, 2001. p. 45., Citado por LANDÁEZ OTAZO, Leoncio, “*El Mensaje de Datos*”, julio 1 de 2008, Visto en: <http://www.entorno-empresarial.com/articulo/2151/el-mensaje-de-datos>

En nuestro país, desde el 2004 el Servicio de Administración Tributaria avala la existencia de la factura electrónica, dentro del Anexo 20 de la Miscelánea Fiscal el cual versa sobre los Comprobantes Fiscales Digitales; establece los fundamentos técnicos, tanto para personas físicas como morales pues a partir del 1 de enero de 2014 es obligatorio el uso de la Factura Electrónica para todos los contribuyentes.

La factura electrónica es la representación digital de un tipo de Comprobante Fiscal Digital (CFD). Este comprobante debe cubrir las características y requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria en el Anexo 20 de la Resolución de Miscelánea Fiscal.

Las facturas electrónicas deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida.
- Régimen Fiscal en que tributen.
- Señalar el domicilio en el que se expidan las Facturas Electrónicas.
- Contener el número de folio asignado por el SAT y el sello digital del SAT.
- Sello digital del contribuyente que lo expide.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- Cantidad y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio.
- Valor unitario.
- Importe total (número o en letra).
- Forma en que se realizó el pago.
- Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación. Además de los requisitos contenidos en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente

Las facturas electrónicas pueden generarse, transmitirse y resguardarse utilizando medios electrónicos. Cada factura electrónica cuenta con un sello digital (Firma Electrónica Avanzada) el cual sirve para garantizar su origen y darle validez ante el SAT; también cuenta con una cadena original la cual es un resumen del contenido de la factura, así como un folio que indica el número de la transacción.

Sin embargo, los contribuyentes que opten por el esquema de comprobantes fiscales digitales, o facturas electrónicas, se verán obligados a enviar un informe mensual por los comprobantes fiscales emitidos, esto por razones de control y fiscalización de la propia autoridad.

3.5.6 Buzón Tributario.

La creación del buzón tributario consiste en que el Sistema de Administración Tributaria ha intentado incorporar los medios electrónicos a través de varios escenarios, buscando entre otros, que el contribuyente se conecte con la autoridad fiscal a través del sistema denominado buzón tributario, para su implementación, con base en el principio de economía procesal, Se hizo la propuesta en la reforma para el ejercicio fiscal 2014. El tema de la cuantificación en torno a la notificación personal se determinó en un costo de \$259 por diligencia cuya efectividad rondaba el 81%. Esto quería decir que además el propio procedimiento de notificación requería entre 5 a 30 días a partir de la generación del documento. Con el afán de agilizar principalmente las notificaciones, se propuso el uso de medios electrónicos y digitales para lograr y llevar a cabo el tema de los trámites administrativos, permitiendo con ello la disminución de tiempos, costos y de forma aspiracional los vicios de forma.

El Buzón Tributario es un servicio que permite la comunicación entre el Servicio de Administración Tributaria y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas. Así como también el SAT notifica a los contribuyentes actos administrativos, respuesta a solicitudes, promociones o consultas hechas por los mismos contribuyentes¹¹³.

Este conducto de comunicación será viable no solo con el SAT, sino que se podrán realizar operaciones con el Servicio de Administración Tributaria, la Comisión Nacional del Agua, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las entidades federativas y tiene su fundamento en el Código Fiscal de la Federación, como ahora se aprecia:

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

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

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

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico

¹¹³ Buzón Tributario, página Oficial del Servicio de Administración Tributaria. Visto en: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx

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.

Su función consiste en el intercambio de documentos digitales, de acuerdo al Servicio de Administración Tributaria; de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y seguro. Este instrumento será el centro de comunicaciones con el Servicio de Administración Tributaria y será el lugar donde se notificará cualquier acto o resolución y donde el contribuyente hará cualquier solicitud o consulta.

Mediante el buzón tributario se pueden presentar promociones, solicitudes, se recibirán y cumplirán requerimientos y se consultará la situación fiscal de la persona. Este buzón es una obligación para las personas morales desde el 30 junio de 2014 y para las físicas desde el 1 enero de 2015.

3.6 Los Medios Electrónicos y el Pago de Contribuciones.

El uso de medios electrónicos en el cumplimiento de obligaciones fiscales no ha sido algo que surgió con la reforma de 2014, pues fue incorporado a nuestro sistema jurídico desde 1984 con la finalidad de aportar soluciones técnicas estandarizadas y gestión de componentes de información a través de TICS.

Ahora referiremos la línea de tiempo de su evolución:

Años Antecedentes del uso de medios electrónicos en el Código Fiscal de la Federación

1984	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad: Se establece el uso de sistemas de registro manual mecanizado o electrónicos en discos compactos o cintas magnéticas.
1998	<ul style="list-style-type: none"> • Avisos vía internet: Se implementan los primeros trámites de RFC a través de internet como lo fueron los avisos de suspensión y de no descende actividades, los cuales se realizaban por este medio.
1999	<ul style="list-style-type: none"> • Declaraciones electrónicas: Se estableció que los contribuyentes utilizarán medios electrónicos en lugar de formas impresas para presentar declaraciones.
2002	<ul style="list-style-type: none"> • Contraseña electrónica: Como mecanismo de autenticación entre el trámite y la pensión del servicio al contribuyente. • Tarjeta tributaria: se planteó el pago de impuestos por medio de tarjeta tributaria, cuyo comprobante con estaba en la hoja impresa con sello digital.
2004	<ul style="list-style-type: none"> • Pagos por transferencia electrónica de fondos: Se implementa esta forma de pago que, además de ser altamente eficiente, elimina riesgos propios del movimiento de cheques o efectivo. • Oficina virtual: A través de la página electrónica del SAT, los contribuyentes empezaron a realizar algunos trámites y solicitar servicios. • Notificaciones con medios electrónicos: Las notificaciones de los actos administrativos se harían, entre otros medios, a través del correo electrónico, cuyo acuse de recibo consistiría en el documento digital con firma electrónica. • Firma electrónica avanzada: Se incluyen elementos para la presentación de documentos digitales, la figura de la firma electrónica avanzada y su equivalencia legal y funcional con la firma autógrafa.
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobantes Fiscales digitales por internet: Con el certificado de firma electrónica avanzada podrían, emitir comprobantes de las

	operaciones que realicen mediante documentos digitales, contando con sello digital
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Buzón tributario: Comunicaciones entre el SAT y los contribuyentes incluyendo notificaciones. • Contabilidad por medios electrónicos: Llevar registros contables a través de dichos medios y subirla a través del buzón tributario. • Operaciones relevantes: A través de medios electrónicos se presentarán declaraciones informativas de operaciones relevantes. • Presentación de dictamen de estados financieros por internet: Quienes opten por dictaminar estados financieros a presentar en dicho dictamen por internet a través de la página del SAT.
2016	<ul style="list-style-type: none"> • Recurso de revocación: Por medio del buzón tributario establece la obligación de presentar el recurso de revocación en línea con la firma electrónica.¹¹⁴

Asimismo, México se encuentra en sintonía con los lineamientos internacionales como por ejemplo con las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en las que se contempla la necesidad de utilizar técnicas no manuales, como lo son los medios electrónicos para los efectos contables.

Ahora bien, México no es el único país que prevé la obligación de los contribuyentes de llevar la información contable en medios electrónicos, así como ponerla a disposición de la autoridad, pues también hay regulación similar en países como Estados Unidos de Norte América, Alemania, Francia o Brasil.

Las personas obligadas a cumplir sus obligaciones fiscales mediante la presentación de documentos (avisos, declaraciones y manifestaciones), pueden

¹¹⁴Información recopilada y sistematizada por el autor de la investigación

satisfacer las pretensiones al fisco, en forma tradicional; o bien de forma digital. Sin embargo, estos documentos deberán con requisitos como es la firma electrónica avanzada, salvo en los casos previsto en la propia ley.

El trámite encaminado apenas reconocimiento para realizar por procedimientos electrónicos el cumplimiento de las obligaciones fiscales (trámite de registro presentación de avisos declaraciones manifestaciones dictámenes Fiscales y hasta pago de contribuciones o solicitud de devoluciones) deberán iniciarse culminar ante las propias autoridades fiscales. La utilización de medios electrónicos es obligatoria para todos los contribuyentes, excepto aquellos expresamente recepcionados mediante disposición general emitida por las propias autoridades.

En forma previa a la utilización de instrumentos y documentos digitales los contribuyentes deberán obtener las certificaciones correspondientes de las autoridades fiscales. Estas certificaciones tienen cierto tiempo de vigencia la cual debe nuevamente obtenerse al estar por expirar aquella con el propósito de que la autoridad posea la certeza de la adecuada utilización de los medios electrónicos para establecer las relaciones Fiscales entre las autoridades y los contribuyentes (artículos. 17-c a 17-j del CFF).

3.7 Valor Probatorio y Jurídico de los Medios Electrónicos

Debido al auge puesto en los medios electrónicos sobre todo en la materia jurídica, cada vez con más frecuencia se presentan ante los órganos jurisdiccionales y no jurisdiccionales elementos derivados de la tecnología como medios de prueba, sin embargo, muchas veces el juzgador carece de los elementos para valorar y ponderar este tipo de elementos. Sin duda la prueba ha sido un medio de suma

importancia en cuanto a solucionar conflictos se refiere, pues acredita hechos y motivos.

La legislación procesal mexicana sí reconoce valor probatorio a la información que haya sido generada por, o esté almacenada en, medios electrónicos o cualquier soporte tecnológico,¹¹⁵ sin embargo no es clara en cuanto al valor probatorio que se le otorgara a los medios electrónicos.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que se tendrá que estar conforme a lo previsto en el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 210-A, el cual reconoce como prueba toda aquella información generada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología, señalando que para valorar la fuerza probatoria de la información de este tipo de pruebas, será necesario estimar primeramente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada o incluso atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su posterior consulta.¹¹⁶

El artículo 210-A también establece que será necesario conservar y presentar en su forma original dicha prueba, esto para verificar la validez y veracidad del documento, razón por la que su se satisface este requisito a la prueba se tendrá por acreditada¹¹⁷.

¹¹⁵Cfr. López Betancourt, Eduardo, *“Pruebas que deben probarse a sí mismas. Los documentos electrónicos en la legislación procesal”*, Publicado el 11/08/2011 en: http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/hd/art_116.htm

¹¹⁶Cfr. Tesis Aislada, III.2o.T.Aux.1 A, Novena Época, Numero de Registro 165059, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, p. 2965

¹¹⁷Código Federal de Procedimientos Civiles, Última reforma publicada en el DOF el 09 de abril de 2012, Artículo 210-A, Visto en; <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf>

Aunado a esto, el artículo 17- D del Código Fiscal Federal, marca que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos específicos, aceptando entonces el uso de medios electrónicos y junto con el artículo 210-A obligando a las autoridades Fiscales a contemplar como medio probatorio los recursos presentados en formato electrónico y otórgale el mismo valor probatorio que si fuera en formato físico.

El intento de homologar los documentos electrónicos a las pruebas documentales “tradicionales”, como se ha hecho en la materia administrativa, puede ser una opción para superar la falta de confianza en lo electrónico, pero es limitada, pues los nuevos soportes tecnológicos poseen elementos característicos que no pueden compararse con las posibilidades del papel impreso.¹¹⁸

Más específicamente, en cuanto hace a la Firma Electrónica Avanzada, específicamente, el artículo 58-F de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo Contencioso establece que esta hace prueba plena ya que producirá los mismos efectos legales que la firma autógrafa y con el mismo valor probatorio que los documentos en los que constan firmas autógrafas.

Entonces, los documentos presentados en cualquier medio electrónico, o que contiene información y escritura generada, enviada, recibida o archivada a través de esos medios o de cualquier otra tecnología, tendrá el mismo efecto que producen los documentos tradicionales impresos y así mismo tendrá similar valor probatorio.

¹¹⁸ López Betancourt, Eduardo, Op. Cit. visto en:
http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/hd/art_116.htm

CAPITULO 4.

REVISIÓN ELECTRÓNICA Y PROBABLES ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Durante el desarrollo del presente trabajo hemos procurado establecer a partir de analizar los antecedentes, la estructura y el contexto de los procedimientos de verificación directa que las autoridades administrativas practican hacia los particulares, la importancia de la seguridad jurídica en los diversos esquemas de verificación, pues consideramos que este elemento resulta esencial para que los particulares puedan conocer con exactitud y certeza el propósito de estos actos de molestia. Igualmente, analizamos la importancia de los medios electrónicos en la vida moderna, especialmente de la red de comunicación conocida como internet, sus ventajas y algunas desventajas que su ascenso vertiginoso ha generado desde su aparición como motor de un sinnúmero de comunicaciones, negocios e incluso aplicaciones jurídicas, administrativas y fiscales a las que no podemos ser ajenos en la medida que interactúan cada vez con mayor impacto en nuestra realidad cotidiana.

El propósito del presente capítulo, a partir de lo anterior, es analizar de manera específica el procedimiento de verificación que por medios electrónicos se regula hoy en el Código Fiscal de la Federación, sus características especiales y su particular significación luego de que ha sido altamente cuestionado desde una perspectiva constitucional, justamente por la forma en que se encuentra estructurado, para así, proponer lo que desde nuestro punto de vista resulta necesario para propiciar seguridad jurídica hacia los particulares y una mejor regulación del tema que analizamos y que es el eje de nuestro trabajo.

Eventualmente hemos considerado necesario reformar el actual contexto del artículo 53-B a efecto de que dicho numeral responda efectivamente a las necesidades de certeza que hemos procurado demostrar a lo largo de esta investigación.

4.1 El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación. Su contexto como un procedimiento propio dentro del ejercicio de facultades de comprobación.

En primer lugar, es preciso destacar que el procedimiento conocido como *Revisión Electrónica*, conforme al artículo 42 fracción IX del Código Fiscal de la Federación, consiste en la facultad que tienen las autoridades Fiscales de *“practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentos que obren poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones*¹¹⁹.

Su incorporación a las demás facultades de comprobación de las Autoridades Tributarias, determinadas en el texto del propio artículo 42 al que se alude en el párrafo anterior, surge de una necesidad de adecuar dentro del sistema de fiscalización mexicano, los estándares Internacionales en materia de uso y aprovechamiento de las redes de comunicación electrónica de los que México es parte, pues nuestro país ha suscrito diversos convenios en los que su más alta

¹¹⁹ “Artículo 42 código Fiscal de la Federación, - 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.”

prioridad consiste en evitar en lo posible el fenómeno de la evasión fiscal. Ajustarse a dichos convenios ha propiciado la inclusión de nuevas figuras en la legislación fiscal; una de las más relevantes es la obligación de enviar la contabilidad a través de medios electrónicos, según dispone hoy la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad, como comentamos al inicio del presente capítulo, ha sido sumamente cuestionada, incluso se han interpuesto numerosos amparos ante el Poder Judicial Federal y muchos de estos aún están pendientes de resolverse.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, regula en el Artículo 53-B el procedimiento que las autoridades Fiscales deben realizar para ejercer esa facultad de comprobación, de la siguiente manera:

Artículo 53-B Código Fiscal de la Federación

Comentarios

<p>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:</p> <p>I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.</p> <p>II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince</p>	<p>Este artículo regula el procedimiento para llevar a cabo las llamadas <i>revisiones electrónicas</i>, considerada la vía más novedosa para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y derivado de su contenido, la posible determinación provisional de un crédito fiscal a cargo del contribuyente sujeto a la revisión.</p> <p>Esta facultad específica deriva de la adición de la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

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

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.

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

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la

La primera fracción del artículo 53-B ha sido motivo de arduos debates jurídicos respecto a su posible inconstitucionalidad, los que analizaremos más adelante por ser el tema central de esta investigación.

La fracción segunda fue ya reformada para definir el alcance de los términos y las consecuencias legales para el contribuyente en caso de aceptar la preliquidación a que se alude en el párrafo primero de estos comentarios.

Sin embargo, vale la pena señalar que la propuesta contenida en la preliquidación, aunque agresiva e intimidatoria, no constituye un requerimiento formal de pago, cuya inobservancia dé lugar necesariamente a su ejecución inmediata. Sin embargo, el punto a analizar es el hecho de que la autoridad puede determinar provisionalmente estas obligaciones, *sin un ejercicio previo de comprobación*, sino únicamente con la información y documentación que obre en su poder, conceptos más bien genéricos que dejan en estado de indefensión a los particulares pues no se establece que tipo de documentos o como fueron estos obtenidos para su valoración.

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

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

- a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;
- b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o
- c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

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

Desde nuestro parecer, los plazos que se otorgan a los contribuyentes para desahogar los requerimientos establecidos en las fracciones II y III son en su mayoría breves a nuestro parecer, ya que, al estar dando a conocer información de una resolución provisional, el contribuyente por ende, desconoce toda la información que de ella provenga, requiriendo tiempo para su debido análisis y en su caso aceptar los hechos que de esta resolución se desprendan o allegarse de los instrumentos probatorios para desvirtuar el sentido de esta.

Por cuanto hace a resolución final de la autoridad, no se señala que pasa si la autoridad revisora no emite y notifica la resolución en el plazo de 40 días que establece la disposición o no concluye el procedimiento de revisión electrónica en el plazo de 6 meses o 2 años. Al no señalarse esta consecuencia, la omisión comentada queda en un vicio del procedimiento con el riesgo de que se estime que no afecta las defensas del contribuyente o no trasciende el sentido de la resolución, en cuyo caso no sería suficiente para anular la resolución.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

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

El procedimiento descrito en el presente artículo contempla como medio de notificación y de comunicación con la autoridad, únicamente al buzón tributario. Sin embargo, este instrumento aún no se encuentra completamente en uso, ya que en la práctica ha presentado inconvenientes técnicos y de operación que influyen en su instrumentación y que aún no han sido resueltas en la ley; Nos parece interesante destacar lo anterior, pues el buzón tributario es el único medio previsto en el Código para recibir la información a cargo del contribuyente, sin embargo, en la práctica, la recepción de documentos o información no siempre resulta exitosa o afortunada derivada de cuestiones técnicas como la falta de capacidad para procesar la información de los servidores informáticos, dejando al contribuyente sin posibilidad de realizar manifestaciones posteriores ya que la ley no lo contempla en el texto del artículo analizado.

Del artículo transcrito se desprende un procedimiento peculiar que posee cualidades propias que lo hacen diferente a los procedimientos de fiscalización directa que hemos analizado a lo largo de la presente investigación.

En primer lugar, conviene destacar que de acuerdo al procedimiento establecido en este artículo, la autoridad fiscalizadora **de acuerdo con la información y documentación que obren su poder** emitirá una resolución provisional la cual se

acompañara de un oficio de *pre-liquidación* cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal en la que le dará a conocer al contribuyente los hechos que deriven de la omisión de contribuciones aprovechamientos y otras irregularidades y en la que se le otorgara el plazo de 15 días siguientes a los notificaciones de dicha resolución para que manifieste lo que a su interés convenga y presente pruebas de su parte a fin de desvirtuar dichas irregularidades o bien acredite el pago de dichas contribuciones omitidas.

A partir de esta determinación de la obligación previamente fijada por la autoridad fiscal, se notifica al contribuyente el inicio del procedimiento de revisión Electrónica, hecho que se corrobora con la disposición contenida en el propio artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que determina de manera expresa que el ejercicio de facultades de comprobación se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente¹²⁰. En razón de lo anterior, la determinación de este crédito fiscal provisional tiene también las características de una notificación personal hacia el gobernado ya que el artículo 17-K del mismo Código Fiscal de la Federación establece respecto del tema que estamos comentando, lo siguiente.

Artículo 17 - K. Las personas físicas y Morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónica ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

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

¹²⁰ Código Fiscal de la Federación, Artículo 42, segundo párrafo. Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Sin embargo, consideramos que esta forma de notificación no cumple con el principio de legalidad previsto en los artículos 14 y 16 constitucionales pues pretende dar a conocer al contribuyente, responsable solidario o tercero una resolución provisional y en su caso pre liquidación, sin que se cumplan debidamente las formalidades para las notificaciones de los actos administrativos. Lo anterior lo ratifica la Dra. Margarita Palomino Guerrero¹²¹ en su ensayo “Medios Electrónicos para el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales”, en el que atinadamente afirma que: “... aún no se establece claramente su forma de operación y sólo se ha referido que se emitirán reglas de carácter general, sin embargo, consideramos que por su importancia las disposiciones deben estar contenidas en Ley a fin de evitar falta de certeza jurídica”.

Por tanto, al no estar debidamente regulada, la notificación que da inicio a la revisión electrónica, los contribuyentes se encuentran en estado de indefensión al no poder manifestar lo que a su interés convenga en el plazo de ley, o bien ofrecer las pruebas adecuadas para desvirtuar las regularidades que se les determinaron, y dando pie con esto a la que la pre liquidación se convierte en una resolución definitiva pues no existe la certeza de que dicha resolución y en su caso pre liquidación, sea efectivamente conocida por su destinatario y su silencio respecto al contenido de esta, le puede acarrear consecuencias de diversa índole que debieran preverse por la autoridad y no dejar que únicamente que sea el legislador quien determine las características generales de esta figura.

Ahora bien, en relación con esta posible pre-liquidación, el hecho de que sin cumplir con los requisitos del artículo 16 constitucional y 38 fracción IV del código fiscal de la Federación se emita esa resolución, en la que se están liquidando contribuciones sin que previamente la autoridad haya notificado al contribuyente, la o las contribuciones a revisar, el periodo y sobre todo la información y documentos que obren su poder y respecto de lo cual se emitirá esa pre liquidación, resulta como un

¹²¹BUITRON PINEDA, Miguel. “Siete Derecho Tributario” homenaje jurídico al Maestro Ernesto Flores Zavala, México, 2015, p. 54.

acto ilegal, pues en efecto dichos artículos establecen en la parte que nos interesa lo siguiente:

Artículo	Comentario
<p>Artículo 16 CPEUM. 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 motiven la causa legal del procedimiento.</p> <p>...</p> <p>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 ya las formalidades prescritas para los cateos.</p>	<p>El procedimiento de revisión electrónica, aun con prever un documento que, de origen a esta, obliga al contribuyente a hacer de su conocimiento esta actuación mediante el buzón tributario, teniendo en todo momento que estar al tanto de este medio electrónico para evitar perder la posibilidad de manifestarse si fuera necesario.</p>

Conforme a este ordenamiento, los actos de molestia deben apoyarse en un mandamiento escrito de la autoridad competente, el cual deberá estar fundando y motivando la causa legal del procedimiento, así como cumplir con los requisitos enumerados en el código Fiscal Federal; sin embargo, en las revisiones electrónicas el contribuyente recibe una resolución en la que se le **determina un crédito fiscal respecto de contribuciones revisadas que no estuvieron previamente señalados en un acto de inicio.**

Lo anterior significa que en el contexto de la revisión electrónica, la autoridad administrativa no da a conocer en forma previa y mediante un acto administrativo propio de la liquidación de la obligación fiscal al contribuyente, de forma clara y precisa cuales son las contribuciones que pretende revisar, respecto de qué periodo y qué información y documentación que obra en poder de la autoridad es la que analizó y utilizó para tales fines, constituyéndose como una evidente violación a lo dispuesto en los numerales antes transcritos, pues aun siendo una facultad de comprobación, el contribuyente debe siempre estar sabedor del objeto de dicha revisión pues, en todo momento goza de una garantía de seguridad jurídica protegida por la propia constitución.

En razón de lo anterior, consideramos que la revisión electrónica debería iniciar con un mandamiento expreso que hiciera del conocimiento del contribuyente la o las contribuciones a revisarse, así como la información sobre la que recaerá esa revisión y el periodo a revisar, de esta manera el contribuyente podrá esperar la pre liquidación con el conocimiento claro sobre el objeto de dicha revisión y así estar preparando la información y documentación que considere necesarios para desvirtuar las irregularidades que en su caso se le puedan determinar.

Ahora bien, en cuanto a los requerimientos de información y documentos; los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, tendrán un plazo de 15 días hábiles para desvirtuar los hechos, omisiones e irregularidades que se les pudiesen atribuir en esa resolución provisional y para presentar las pruebas que correspondan.

Las variantes que se pueden presentar son las siguientes:

1. Si el contribuyente acéptala pre-liquidación podrá corregirse dentro del plazo de 15 días. En este supuesto, el contribuyente gozará como “beneficio” el pago de una multa equivalente al 20% de las contribuciones adeudadas.

2. Con las pruebas que aporta el contribuyente el servicio de administración tributaria podrá efectuar le un segundo requerimiento de información o documentación que deberá contestar dentro de los 10 días hábiles siguientes.
3. El mismo requerimiento podrá efectuarse a terceras personas.
4. Una vez obtenida la información solicitada y en su caso exhibida las pruebas aportadas por el contribuyente, las autoridades Fiscales contarán con un plazo máximo de 40 días hábiles para determinar y notificar la resolución que corresponda, exceptuando si fuese requerida una prueba pericial donde el plazo contara a partir del desahogo de la misma.
5. En el caso de no desvirtuar los argumentos, los hechos, omisiones e irregularidades contenidos en la resolución provisional se tendrán por aceptados con la consecuencia de que la pre-liquidación que acompañaba a la resolución provisional será definitiva y se dará inicio la ejecución de los créditos fiscales.
6. Una vez concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer la que a su derecho convenga se tendrá por precluido su derecho para realizarlo.

Conforme el procedimiento antes señalado, se proporciona al contribuyente el término de 15 días para que manifieste lo que su derecho convenga y poder presentar las probanzas que desvirtúen los hechos establecidos en la pre-liquidación, sin embargo, este plazo puede prolongarse diez días más contados a partir de la notificación de un segundo requerimiento, aun así, estos plazos son insuficientes si fuese el caso de requiere información y documentación cuantiosa o compleja o bien respecto de varios periodos o contribuciones.

El objetivo primordial de este medio operativo para la y mayor eficiencia en toda gestión entre el contribuyente y el fisco, así como la disminución costos operativos para la autoridad en trámites presenciales y reducir la generación de vicios formales desviados de la interacción personal, sin embargo, las autoridades Fiscales están obligadas a respetar el derecho de los contribuyentes a preparar en un plazo razonable, los argumentos de defensa y las pruebas que estime conducentes para su defensa, y en este caso ante la ambigüedad del objeto de la revisión, el contribuyente se ve afectado al tener plazos cortos para desarrollar su defensa ante un acto de autoridad.

Asimismo, y siguiendo en el contexto de los requerimientos, se señala que se solicitara la información y documentación de un tercero, sin embargo no precisa si se va a dar a conocer al contribuyente sujeto a la fiscalización razón alguna sobre información que se está pidiendo a ese tercero, lo que provoca una falta de seguridad jurídica para los contribuyentes que reciban dicha auditoría electrónica, esto con el interés jurídico de que este pueda tener un conocimiento pleno de las contribuciones que se le están revisando conforme a lo que proporcionó ese responsable solidario o el tercero.

Por otro lado en cuanto al segundo requerimiento que se prevé en el inciso a de la fracción III de dicho artículo 53-B en relación con el tiempo que se otorga para desvirtuar los elementos adicionales que deban ser verificados, de igual manera es violatorio el plazo de 10 días que se establece tanto para una persona a la que se le pre liquida un solo impuesto y ejercicio fiscal como a una persona que ha sido pre liquidada por varios conceptos y varios ejercicios fiscales por lo que dicho plazo debería prever tales situaciones a fin de resguardar debidamente la garantía de debida defensa que tiene a su favor el contribuyente.

4.2 Posibles Aspectos de Inconstitucionalidad del Artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con la investigación que hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, consideramos que el procedimiento de revisión electrónica no cumple cabalmente con la obligación de observar las formalidades esenciales del procedimiento pues pensamos que no es suficiente que la autoridad fiscal pretenda realizar de manera más rápida y con menos recursos humanos y administrativos sus facultades de comprobación con miras a lograr una mayor recaudación sino que es necesario preservar los derechos que tienen a su favor los contribuyentes por lo que el ejercicio de las facultades de comprobación no pueden determinarse de manera arbitraria cómo se hacen en el citado artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación ya que la dirección del poder impositivo no corresponde exclusivamente a las autoridades fiscales.

En efecto, dado que esa revisión electrónica trasciende a la esfera jurídica del contribuyente es necesario que la misma sea regulada en la ley de una manera que satisfaga la exigencia constitucional de que todos los actos de las autoridades deben estar fundados y motivados y en el caso que nos ocupa esas revisiones al omitir todos los requerimientos legales antes citados en este trabajo dejan de observar tales requisitos.

Por tanto resulta evidente que las facultades de comprobación referidas y en especial la revisión electrónica deben realizarse con apego a la ley dado que conforme a la naturaleza de los actos que las autoridades Fiscales pueden emitir durante el cumplimiento de sus facultades de comprobación el artículo 16 de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos impone a éstas, el deber de cumplir con las garantías de fundamentación y motivación en aquellos actos que restringen provisional cautelarmente un derecho o en los que éste se menoscaban o suprime definitivamente.

Estas garantías también consideradas como derechos humanos no sólo se encuentran reconocidos dentro del texto constitucional, razón por las que deberían ser aseguradas, sino que el control de constitucionalidad, se garantiza su observancia y cumplimiento en cualquier instancia.¹²²

4.3 Análisis al texto vigente del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación

En diciembre de 2012, el Ejecutivo Federal y los dirigentes de los principales partidos políticos mexicanos, firmaron el denominado “Pacto por México”¹²³ en el que, como parte de los 95 compromisos firmados, destaca el de Eficiencia Recaudatoria. Este compromiso, consiste en el mejoramiento y simplificación en el cobro de los impuestos, incrementar la base de contribuyentes y combatir la elusión y la evasión fiscal. Por esta razón, el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó el paquete económico para 2014, en el que se incluían entre otras modificaciones las del Código Fiscal de la Federación, siendo aprobadas por el Congreso de la Unión durante el mes de octubre de 2013.

Entre las reformas aprobadas para 2014, en cuanto al Código Fiscal de la Federación, el legislador federal le confirió a la autoridad administrativa más facultades tendientes a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes mediante el uso de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), como el Buzón Tributario, la Contabilidad Electrónica y las Revisiones Electrónicas. En particular, la justificación para la creación de las Revisiones Electrónicas, de acuerdo a la iniciativa de reformas al paquete fiscal para

¹²² Cfr. MARÍN GÓMEZ, Edgar Rene. “El Control de Convencionalidad en Materia Contenciosa Administrativa Federal”, Revista de Investigación y Estudios Jurídicos, CUEJ, Publicación noviembre-diciembre 2017. Versión electrónica vista p.p. 23 a 26

¹²³Pacto por México 2012, visto en: <http://pactopormexico.org/PACTO-POR-MEXICO-25.pdf>

2014, fue que las revisiones de gabinete resultaban complicadas en relación volumen de información y duración de la misma, pues según el documento TaxAdministration in OECD and SelectedNonOECDCountries: ComparativeInformation Series (2010), publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes.¹²⁴

La reforma para 2014, en cuanto al procedimiento de Revisiones Electrónicas se iniciaba con la emisión de una resolución provisional que, en su caso, podrá contener una “pre-liquidación” emitida con base en el análisis de la información y documentación con que contarán las autoridades fiscales, dando la posibilidad de pagar una multa del 20% de las contribuciones omitidas cuando el contribuyente aceptara la pre-liquidación y la pagará, junto con sus accesorios, dentro de los 15 días siguientes a la notificación de esos documentos.

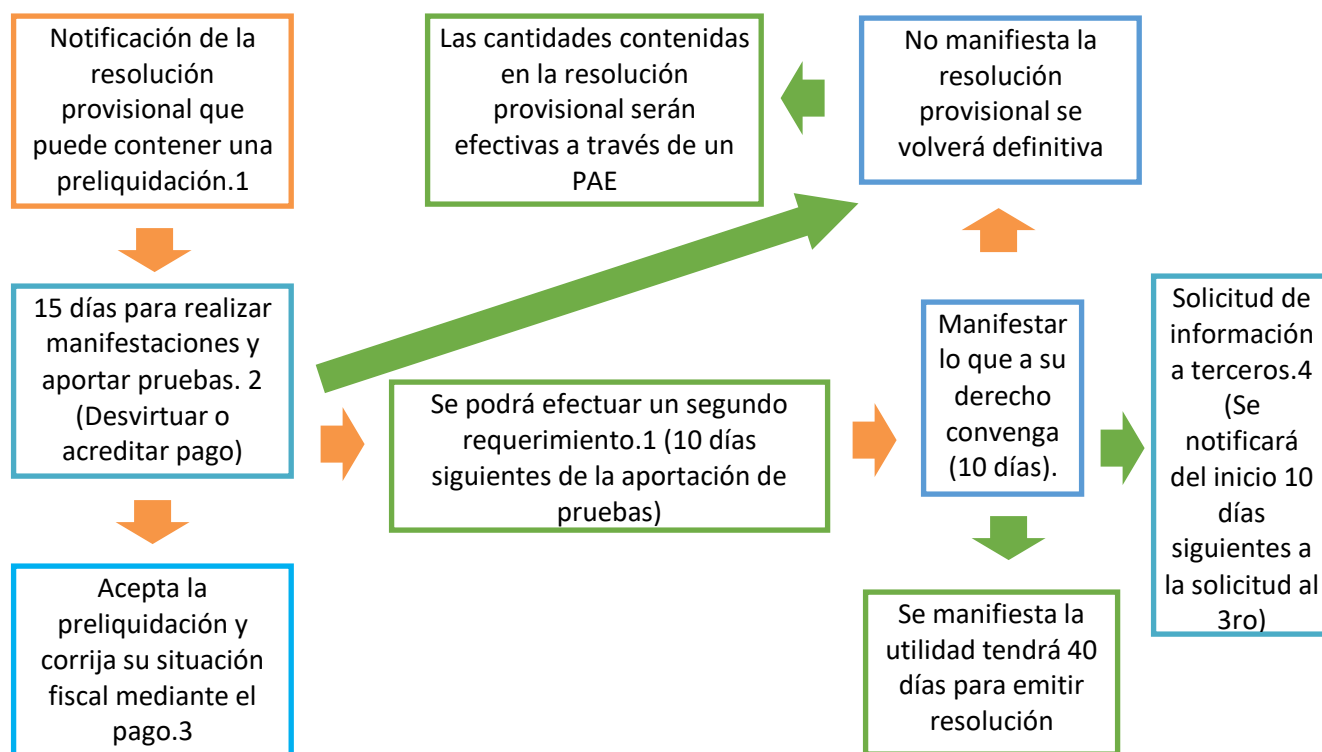
Por su parte, el contribuyente contaría con 15 días para hacer manifestaciones al respecto incluyendo aportar mayor documentación o información para desvirtuar las irregularidades o acreditar haber realizado el pago correspondiente. Sin embargo, si no aportaba las pruebas, la resolución se volvería definitiva y las cantidades determinadas efectivas mediante el denominado procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez que se recibieran las manifestaciones y la documentación o información como pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad tendría que valorarlo y a su vez:

1. Emitir un segundo requerimiento dentro del plazo de los 10 días siguientes a la recepción de las pruebas;
2. Solicitar información y documentación de un tercero;

¹²⁴Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014. Visto en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

En ambos casos, se suspendía el plazo previsto en la fracción IV del artículo 53-B que otorgaba 40 para que la autoridad para analizar esta la información aportada, así como para emitir y notificar la resolución final al contribuyente. El procedimiento de la revisión electrónica, **vigente del año 2014 a 2015**, de acuerdo a los artículos 53- B y 76 del Código Fiscal de la Federación, puede esquematizarse de la siguiente manera:



1. Esta notificación se realizará vía buzón tributario.
2. Plazo que aplica para el contribuyente revisado, responsable solidario y/o tercero. Concluido el plazo se perderá el derecho para realizar las manifestaciones que derecho convengan.
3. Se gozará del beneficio de pagar multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.
4. Suspende el plazo de la revisión hasta por 6 meses (regla general) o dos años en materia de comercio exterior¹²⁵

¹²⁵Lic., C.P. y P.C.FI. Pablo Cervantes García, Revisiones Electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., enero 2017.

Sin embargo, durante las reformas aprobadas en octubre de 2015 para el ejercicio fiscal 2016, se modificaron los siguientes aspectos en materia de Revisiones Electrónicas:

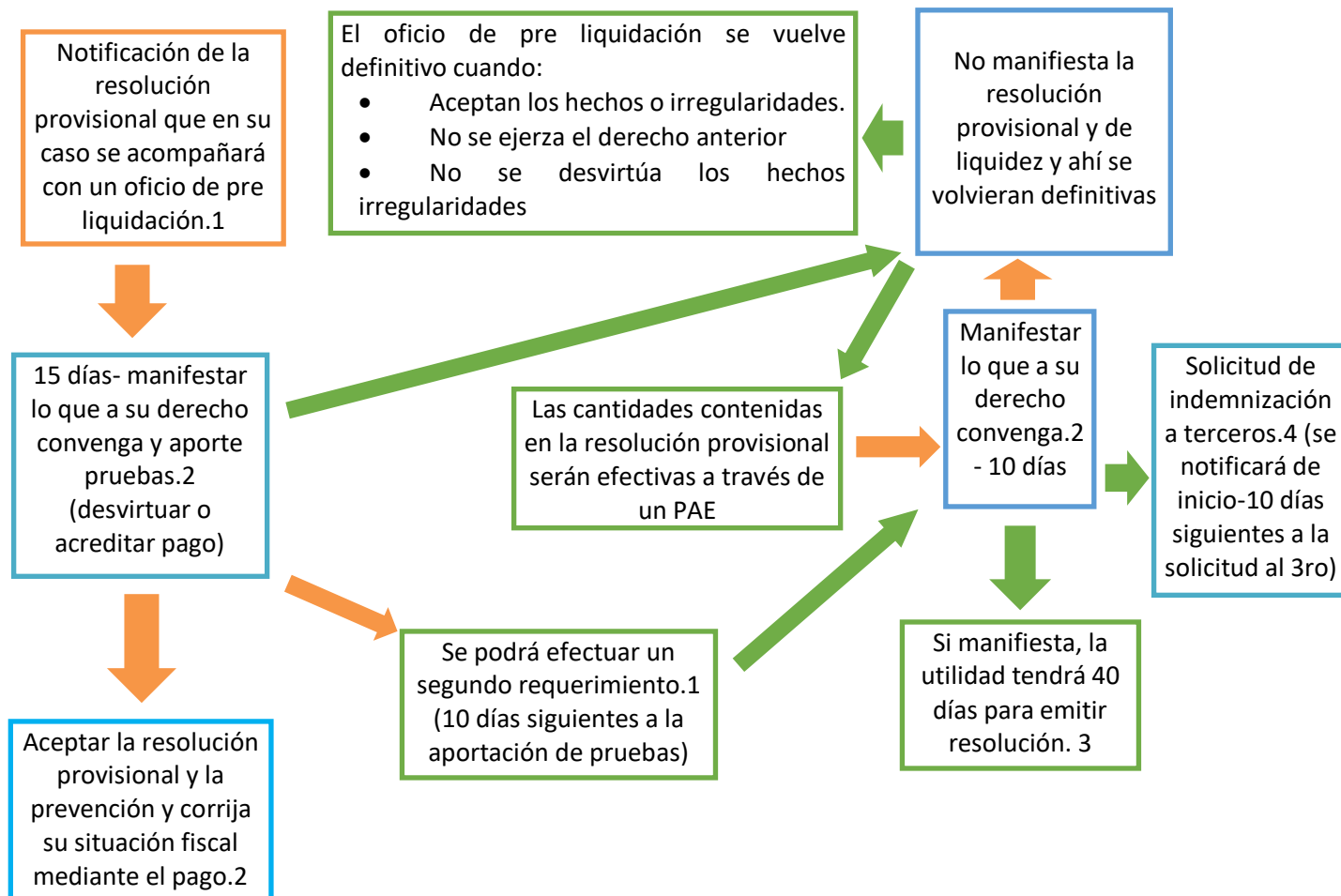
Se adiciono al procedimiento regulado en los artículos 42, fracción IX, último párrafo, y 53-B del CFF, la posibilidad de aclaración de que la resolución provisional emitida por la autoridad, se acompañaría con un oficio de pre-liquidación sólo cuando los hechos indicaran el pago de un crédito fiscal, esto pues anteriormente la pre-liquidación formaba parte de la resolución provisional.

En cuanto al pago opcional de una multa del 20% de las contribuciones omitidas aplicaría solo cuando el contribuyente aceptara las irregularidades de la resolución provisional, la pre-liquidación y efectuara el pago establecido en esta última, dentro de los 15 días siguientes a la notificación de esos documentos.

Finalmente, se incorporaron las “presunciones legales” de que la resolución provisional y, en su caso, a la pre-liquidación, se les considerará como definitivas en los casos siguientes:

- a) Cuando el contribuyente acepte las irregularidades y efectuara el pago sugerido en la pre-liquidación.
- b) En el caso de que no se desvirtuaran las irregularidades ni se acredite haber realizado el pago de la pre-liquidación.
- c) Cuando la pre-liquidación se considere definitiva, y se haga efectiva mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento, vigente en 2016, después de esta reforma de acuerdo a los artículos 53-B y 76 del Código Fiscal de la Federación puede sintetizarse de la siguiente forma:



1. Esta resolución se notificará que había buzón tributario.
2. Plazo que aplica para el contribuyente revisado, responsable solidario y/o tercero. Concluir el plazo se podrá el derecho para realizar las manifestaciones que a derecho convenga.
3. Se gozará del beneficio de pagar multa equivalente a 20% de las contribuciones omitidas.
4. Suspende el plazo de la revisión hasta por 6 meses (regla general) o dos años en materia de comercio exterior.¹²⁶

¹²⁶Lic., C.P. y P.C.FI. Pablo Cervantes García, Revisiones Electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., enero 2017.

Sin embargo, este procedimiento fue sumamente controvertido mediante demandas presentadas a través de amparo indirecto por los contribuyentes, contra de las disposiciones vigentes a partir de 2014 y 2016 que regulaban entre otras cosas el Buzón Tributario, Contabilidad Electrónica y Revisiones Electrónicas, siendo atraídos para ser revisados y resueltos, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal en la sesión del 6 de julio de 2016 realizó un análisis a los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación, emitiendo como resultado una resolución aprobada en la sesión privada del 16 de octubre de 2016, incluyendo los criterios jurisprudenciales por reiteración, con base en las conclusiones que se mencionan a continuación:

- El procedimiento de fiscalización de la Revisión Electrónica inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad fiscalizadora tiene en su poder. Esto, pues la revisión previa se realiza con el uso de los sistemas electrónicos, los cuales permiten el cruce de información, para detectar un incumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente corrija su situación fiscal.¹²⁷
- La preliquidación de las contribuciones omitidas se consideró una propuesta de pago cuando el contribuyente elija corregir su situación fiscal.
Razón por la que no es un requerimiento de pago, pues sólo podrá verificarse cuando habiéndose otorgado al contribuyente la garantía de audiencia en el procedimiento de fiscalización respectivo o en el recurso de revocación, la

¹²⁷Cfr. REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL. Jurisprudencia Administrativa 2a./J. 150/2016 emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época con número de Registro: 2012937 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Libro 35. Tomo I. p. 724. Octubre de 2016

autoridad hacendaria dicte una resolución definitiva en la cual califique los hechos u omisiones advertidos, y determine el monto de las contribuciones omitidas.¹²⁸

En cuanto a aspectos de constitucionalidad la Suprema Corte de Justicia de Nación, resolvió lo siguiente:

- La SCJN contemplo que las Revisiones Electrónicas no violan los derechos a la legalidad ni a la seguridad jurídicas, pues el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión, a partir la información en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas. Terminando el procedimiento con la notificación de la resolución definitiva, lo que deberá realizarse dentro de los 40 días siguientes a la fecha en la cual se reciban las pruebas del contribuyente o cuando se reciba la información solicitada a terceros, lo que deberá realizarse en los plazos previstos para esos efectos.¹²⁹
- La fracción IV del artículo 53-B del CFF, fue analizada, al establecer que las cantidades determinadas en la preliquidación “se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución”, cuando el contribuyente no aporte más pruebas dentro de los plazos previstos al efecto, pues se esto transgrede el derecho de audiencia de los sujetos ubicados en este previsto ya que, debido a que la preliquidación constituye una propuesta de pago para

¹²⁸Cfr. REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO. Jurisprudencia Administrativa 2a./J. 158/2016 emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época con número de Registro: 2012939 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Libro 35. Tomo I. p. 726. Octubre de 2016.

¹²⁹Cfr. REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Jurisprudencia Constitucional 2a./J. 153/2016 emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época con número de Registro: 2012941 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Libro 35. Tomo I. p. 729. Octubre de 2016

el caso de que el contribuyente decida ponerse al corriente en sus obligaciones fiscales.

Por tanto, no se trata de un requerimiento de pago que dé lugar a su inmediata ejecución, sin mencionar que priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones, sin antes darle la oportunidad de ofrecer los medios de prueba que, no hubiere exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.¹³⁰

En este caso, si se trata de una invitación para corregir la situación fiscal, el contribuyente no está obligado a cumplir con algún requerimiento, asimismo, al tratarse de una invitación, no se encuentra dentro de un procedimiento administrativo y no está obligado a presentar pruebas y alegatos. De esta manera, conforme al tratamiento que le da el Poder Judicial de la Federación, se le puede asimilar a una carta invitación en la que no le genera algún perjuicio al contribuyente, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros.

Por lo que, sólo tendrá en cuenta cuando efectivamente se ejerzan facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. Caso contrario sería en el supuesto de que si el contribuyente formula una solicitud de aclaración respecto del contenido de aquélla y la autoridad fiscal, al contestar establece situaciones reales, concretas y presentes

¹³⁰Cfr. REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN TANTO PREVÉ LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACIÓN, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA. Jurisprudencia Constitucional 2a./J. 157/2016 emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época con número de Registro: 2012938 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Libro 35. Tomo I. p. 725. Octubre de 2016

en las que define que el peticionario está ubicado en la hipótesis normativa que prevé la obligación de presentar alguna declaración y el consecuente pago de una contribución, es innegable que esa situación ya no podrá ser revocada ni modificada, acorde con el principio de presunción de legalidad; motivo por el cual, esa decisión constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal impugnabile.

- La concesión del amparo en relación con lo expuesto en el punto anterior, debe ser, de acuerdo a la Corte, para el efecto de que, en caso de haberse instaurado un procedimiento de Revisión Electrónica al quejoso durante su vigencia, y éste no hubiera ejercido su derecho de prueba en plazos previstos, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con ese propósito debe declararse insubsistente.¹³¹

Ahora bien, por motivo de las resoluciones en materia de Revisiones Electrónicas de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se trató de subsanar la inconstitucionalidad, razón por la que en septiembre de 2016 cuando el Ejecutivo Federal presentó el paquete económico para 2017, este incluyó nuevamente modificaciones al Código Fiscal de la Federación, ente otros, en materia de Revisiones Electrónicas, las cuales fueron aprobadas por el Congreso de la Unión durante el mes de octubre de 2016, y publicadas en el DOF del 30 de noviembre de 2016.

¹³¹Cfr. REVISIÓN ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015. Jurisprudencia Común 2a./J. 161/2016 emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época con número de Registro: 2012935 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el Libro 35. Tomo I. p. 721. Octubre de 2016

Estos cambios consistieron primeramente en la derogación de la presunción legal que en el caso de que no se aporten pruebas ni se realicen manifestaciones de derecho para desvirtuar los hechos o las observaciones contenidas en la resolución provisional y, en dado caso, a la preliquidación, los cuales se volvieron resoluciones definitivas y que el crédito fiscal derivado de lo anterior se haría efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Con esta reforma se resolvió el problema de inconstitucionalidad declarado para este procedimiento por la Segunda Sala de la SCJN.

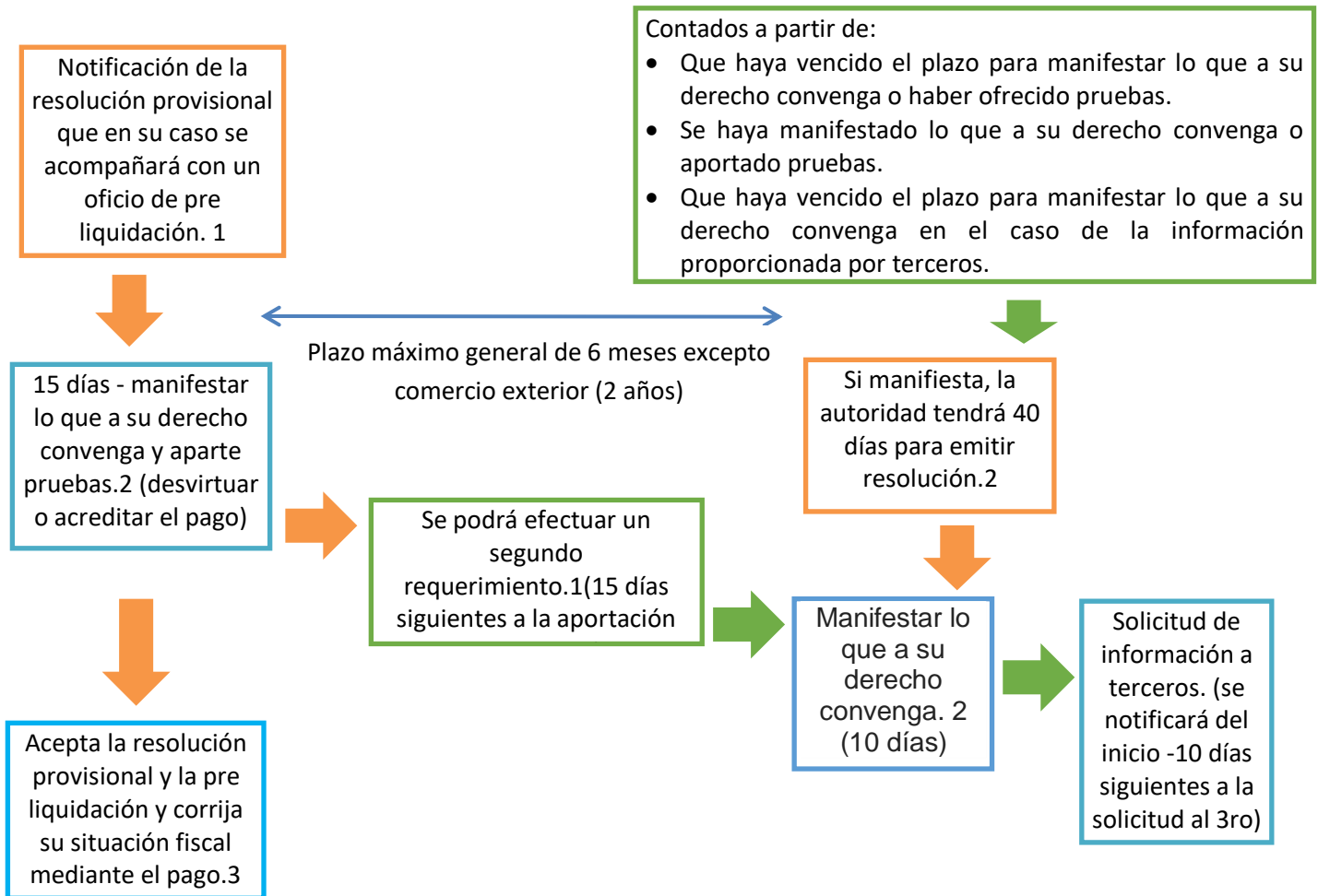
Igualmente, las presunciones legales de la resolución provisional y, en su caso, a la preliquidación, se consideran definitivos en los siguientes casos:

- Cuando el contribuyente acepte las irregularidades y hechos de la resolución antes mencionada, y realice el pago propuesto en la preliquidación.
- Cuando los contribuyentes con pruebas aportadas, no logren desvirtuar las irregularidades o acrediten haber realizado el pago de la preliquidación.

Por otro lado, fueron adicionados o aclaran los siguientes aspectos:

- a) El plazo máximo para realizar estas revisiones será de seis meses, excepto comercio exterior, donde será de dos años.
- b) En el caso de requerir información de terceros, dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de la información, la autoridad informará a los contribuyentes de tal situación y éstos tendrán 10 días para manifestar lo que a su derecho convenga.
- c) El procedimiento del Acuerdo Conclusivo suspenderá a partir de que se presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los plazos para realizar las Revisiones Electrónicas.

Con base en lo anterior, el procedimiento de Revisiones Electrónicas vigente, de acuerdo a los artículos 53-B y 76 del Código Fiscal de la Federación se esquematiza de la siguiente manera:



1. La resolución se notificará vía buzón tributario.
2. Plazo que aplica para el contribuyente revisado, responsable solidario y/o tercero. Concluido el plazo se perderá el derecho a realizar manifestaciones que a derecho convenga.
3. Te gustará del beneficio de pagar multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

4.4. Propuesta de Reforma al artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Como resultado de la presente investigación, consideramos que el artículo 53-B del CFF aun presenta irregularidades en su contenido, buscando que se apegue completamente al mandato Constitucional, principalmente en cuanto a las resoluciones que determinan obligaciones a cargo de los particulares pues estas deben ser consecuencia de un procedimiento previo que otorgue a los particulares el derecho inalienable de ejercer una defensa justa a sus intereses.

Sin embargo y después de nuestro estudio al procedimiento regulado en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, encontramos lagunas o criterios plasmados por el legislador, que transgreden los derechos del contribuyente, razón por la que nosotros proponemos las siguientes modificaciones de reforma a un artículo que por su importancia en la verificación e imposición de créditos no puede vulnerar derechos ni dejar en estado de indefensión.

Texto actual

Propuesta de reforma

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*

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

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

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

que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional.

- II.** ...

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

III. ...

IV. *La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de*

Posterior al desahogo de la información presentada por contribuyente, responsable solidario o tercero en su caso, y habiendo resultado responsable del pago de algún crédito fiscal, se emitirá un oficio de preliquidación, en cuyo caso el contribuyente, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. ...

IV. *La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente, ya que,*

este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

...

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

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

de no emitirla en este tiempo, queda sin efecto todo lo actuado, siendo aplicable el artículo 46-A y 50 del CFF. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

...

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 y en caso de no ser posible su ofrecimiento, la autoridad determinara mediante reglas de carácter general las facilidades necesarias que permitan asegurar el ejercicio pleno de este derecho.

CONCLUSIONES

Primera. La actividad financiera del Estado, es aquella que éste realiza para procurarse los medios de financiamiento necesarios (ingresos tributarios y no tributarios), destinados a la satisfacción de sus propios fines (gasto público) y generar esquemas de vigilancia que aseguren que el destino del ingreso corresponda a aquel que fue aprobado por la Cámara de Diputados. A partir de esta actividad, las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se constituyen en elementos indispensables para asegurar que los ingresos tributarios efectivamente se enteren oportuna y correctamente, pero la autoridad no debe anteponer la recaudación a ultranza, es decir, violentando derechos del gobernado.

Segunda. Dentro de los ingresos del Estado podemos señalar dos tipos, los ingresos tributarios que son aquellos que derivan de contribuciones (establecidas en el artículo 2 del Código Fiscal Federal) y los ingresos no tributarios clasificados por la doctrina como aprovechamientos, productos, empréstitos y emisión de moneda entre otras. Estos ingresos, sin duda deben ser recaudados siempre en observancia de los principios constitucionales, como la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad cuestión que el procedimiento denominado revisión electrónica no cumple con su observancia, pues trasgrede los derechos fundamentales de los contribuyentes al iniciarse sin previa notificación al gobernado.

Tercera. - Los impuestos como ingresos tributarios, propician en los particulares el nacimiento de la relación jurídico tributaria, la que deriva de la actualización de las conductas previstas en la ley y el consecuente nacimiento de ciertas obligaciones específicas por lo que la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación puede verificar el cumplimiento de estas obligaciones y en su caso solicitar el pago de las mismas, sin embargo, la autoridad debe cumplir con un procedimiento previo

tanto para la verificación, como para la imposición de una determinación, cosa que en el procedimiento previsto en el artículo 53-B, no ocurre así, ya que la autoridad se adelanta a hacer juicios y emitir en ocasiones una preliquidación, siendo que siempre y pese a cualquier sospecha, primero deber desahogarse un procedimiento antes de realizar un juicio. Esto en el marco de la presunción de inocencia.

Cuarta. La autodeterminación es una obligación formal que todos los contribuyentes deben observar y que consiste en que, de acuerdo con la actividad económica realizada, corresponde a los particulares, determinar qué tipo de obligaciones causa el desarrollo de esta y cuanto deben pagar al fisco como resultado de las mismas. Justamente derivado del principio de autodeterminación surge la necesidad de contar con facultades de comprobación en materia fiscal, las que se desprenden del ejercicio soberano del Estado. Es decir, las facultades de comprobación nacen en virtud del derecho que este posee de poder comprobar el cumplimiento de una obligación a favor del fisco por parte de los particulares. Así, el objeto de estas facultades es también un derecho del fisco que ejerce mediante todas las acciones que la autoridad fiscal o sus auxiliares realizan apegados a la ley, principio que en materia fiscal se conoce como legalidad tributaria. Por lo que, al no ajustarse a este principio, su actuar vulnera derechos del contribuyente y es necesario poner un freno a este comportamiento en el marco de la propia ley.

Quinta. En nuestra legislación fiscal federal, dichas facultades se encuentran reguladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, mismas que se han ido ampliando a medida que va avanzando tanto la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes, como los nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en los métodos de vigilancia de las obligaciones que se les imponen, así como las necesidades que el sistema de recaudación y verificación va requiriendo, por lo que los medios electrónicos han tenido una importante inmersión, ya que se han ido implementando

tanto para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales, como medio de comunicación entre la autoridad y el contribuyente e incluso para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo, el uso de la tecnología aun no es un recurso del que toda la población pueda y sepa hacer uso. Pero es innegable que nos ha permitido mayor transparencia y control pero, no por esto la autoridad puede actuar fuera de los principios constitucionales que garantizan el derecho de los gobernados.

Sexta. Como parte fundamental en la implementación de Medios electrónicos, se encuentra involucrado el buzón tributario (artículo 17 k del CFF) el cual se ha establecido como un medio de comunicación con las autoridades fiscales, pretendiendo que sea más fácil y rápida. Sin embargo, consideramos que esto solo ha sido posible para aquellos contribuyentes que cuentan con las posibilidades de usarlo, y no así con los que no cuentan con ellas o no están familiarizados con el uso de estas tecnologías novedosas. Lo cierto es que al establecerlo como único medio tanto de notificación como de recepción de documentos o manifestaciones en el procedimiento previsto en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, la eficiencia de los mismos aún no puede considerarse definitivamente garantizada dada su propia limitación técnica y su regulación, razón por la que se genera una evidente incertidumbre jurídica en los particulares, motivos de inconsistencia e ilegalidad que el gobernador tiene que impugnar, erosionándose así el Estado de derecho.

Séptima. En cuanto al procedimiento conocido como “Revisión Electrónica”, éste se encuentra regulado por el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, numeral que fue adicionado a este cuerpo normativo en el año 2014, habiendo transitado desde su inclusión por diversas modificaciones en cuanto a su contenido y alcance. Este artículo establece un procedimiento de fiscalización peculiar pues se desarrolla íntegramente a través de medios electrónicos; iniciándose con la

notificación de la llamada resolución provisional la cual puede o no determinar la existencia de una obligación líquida a cargo del particular. De encontrar fundada la presunción, la segunda notificación se constituye por un oficio, conocido como preliquidación que se emitirá cuando existan bases acerca de la existencia de un posible crédito fiscal, sin embargo, nunca se notifica el inicio del acto de molestia con que inicia la revisión.

Octava. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido por jurisprudencia firme, la constitucionalidad en el uso de medios electrónicos e incluso, se ha pronunciado por reconocer la constitucionalidad del procedimiento establecido en el artículo 53-B del CFF. No obstante, nuestro alto Tribunal, se ha inclinado por reconocer la inconstitucionalidad del oficio preliquidatorio, dada la ausencia de un procedimiento previo de verificación. En nuestra opinión consideramos que este procedimiento debe ser analizado con mayor cuidado, dado que el contribuyente, también resulta afectado en la determinación, ya que incluso se le pide que en caso de estar de acuerdo con la preliquidación se aplique una sanción del 20% respecto del monto total del crédito omitido, pero en nuestra opinión, esto trasgrede el principio de no autoincriminación, por lo que sigue siendo cuestionable esta sanción.

Novena. El desarrollo del presente estudio nos ha permitido analizar el procedimiento de la revisión electrónica, el cual ha sufrido importantes modificaciones. Sin embargo, aún no logra garantizar un debido acceso a la justicia de los particulares que se ven inmersos en el mismo pese a que el legislador se ha preocupado por dotar de mayor seguridad jurídica al procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, consideramos que este fin no ha sido totalmente satisfecho y que el procedimiento de revisión electrónica aun presenta deficiencias e incongruencias jurídicas que siguen dejando en estado de incertidumbre al gobernado.

Decima. El resultado de la presente investigación, a nuestro, juicio arroja varios puntos de reflexión que consideramos interesantes compartir con el lector. El primero es que el uso del buzón tributario como parte de la modernización de las relaciones entre autoridades fiscales y particulares es aún endeble. Es claro que nuestro país no cuenta con la infraestructura necesaria para garantizar la eficiencia e infalibilidad de las comunicaciones electrónicas. No obstante, las autoridades fiscales parecen decididas a continuar realizando procedimientos administrativos a través de este medio. Uno de ellos, el que ocupó nuestra atención en la presente investigación, es la llamada “revisión electrónica”, procedimiento regulado en el artículo 53-B del CFF que se desarrolla íntegramente mediante el uso de medios electrónicos. En su texto actual, nos parece que el artículo 53-B presenta severas deficiencias jurídicas en su estructura, mismas que comprometen su constitucionalidad. La más clara es la determinación provisional de un supuesto crédito fiscal sin que medie un procedimiento previo de fiscalización y sobre todo, sin que el particular afectado tenga conocimiento exacto de cuando se inició la revisión, que documentos fueron analizados, que valor tuvieron estos en el resultado de la determinación provisional y sobre todo cuál fue el procedimiento para determinar la vinculación de los mismos en el resultado. Aunado a ello, el artículo prevé plazos cortos, reduciendo en tiempo para que el particular pueda controvertir los elementos en que se sustenta la determinación provisional, y de no poder demostrar claramente elementos que acrediten su ilegalidad, ésta se convierte en una resolución definitiva y ejecutable después de transcurridos los treinta días en que el gobernador puede impugnar, pero incluso tendrá que solicitar la suspensión, porque la autoridad puede a través del procedimiento económico coactivo, exigir el pago, lo cual a nuestro juicio obliga a garantizar al contribuyente. Es claro que la seguridad jurídica es un medio clave para alcanzar certeza jurídica. Por ello, consideramos que el legislador debe garantizar en todo momento el derecho del gobernador, de no ser así, es un acto irregular. Tema que da lugar a otra investigación.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. *“Derecho Administrativo Especial”*, Vol. 1 4ª edición., México, Porrúa 2001.
- ACOSTA ROMERO, Miguel. *“Nuevo Derecho Mercantil”*, Ed. Porrúa. Primera Edición. México, 2000
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, t. I, núm. 13, 1981
- BELISARIO VILLEGAS, Héctor. *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 8º edición, Buenos Aires: Astreea, 2002.
- BUITRON PINEDA, Miguel. *“Siete Derecho Tributario”* homenaje jurídico al Maestro Ernesto Flores Zavala, México, 2015.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal I”*, 7a edición, Iure Editores, México 2017
- CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. *“Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”*, Tercera Edición, México, Themis, 2001, colección ensayos jurídicos, México 1994
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, 25 edición, Porrúa, México. 2003.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Limusa, México, 1998.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, José Julio. *“Lo Público y lo Privado en Internet.”* Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrinal Jurídica, Numero 154, México 2004.
- FRAGA, Gabino. *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, México, 1999.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.: Los Impuestos”*, Editorial Porrúa, México 1971.

- GARCÍA BUENO, Marco César. *“El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México”*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Colección de Estudios Jurídicos. Tomo XVII. México 2002
- GARCIA MÁYNEZ, Eduardo, *“Introducción al Estudio del Derecho”*, 53^o edición, México: Porrúa, 2002.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *“Derecho Financiero”*, vol. I. 5^a Ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires 1993.
- JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. *“Lecciones de Derecho Tributario”*. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México 1993.
- LAGARES GARCIA, Diego. *“Internet y Derecho”*. Ediciones Carena, Barcelona España 2000.
- LEÓN, Soyla, Et. Al., *“La Firma Electrónica Avanzada”*, México, Oxford, 2006
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a edición, Editorial Porrúa, México 1996
- MARGÁIN MONAUTOU, EMILIO. *“Las facultades de comprobación fiscal”*. Cuarta edición, México, Porrúa. 2011.
- MARTÍNEZ ALFARO, Jorge. *“Teoría de las obligaciones”*, 7^a edición. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 2000.
- MARTINEZ MORALES Rafael I., *“Derecho Administrativo 2° curso”*, cuarta edición, editorial Oxford, 2005.
- MONTELONGO VALENCIA, Orlando. *“Introducción al Derecho de las Finanzas Públicas”*, Manual. Flores Editor y Distribuidor. México 2012.
- NUÑEZ PONCE, Julio. *“Derecho Informático”*. Editorial Marsol Perú Editores S.A., 1996.- Lima-Perú. 1996.
- ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *“Derecho Fiscal”*, Porrúa, México, 2009.
- PENAGOS VARGAS, Gustavo, *“Potestad rectificadora de errores aritméticos y matemáticos de los actos administrativos”*, Vniversitas, Colombia, núm. 111, enero- junio de 2006.
- PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Dictamen Fiscal análisis jurídico*, México, Porrúa, 2005.

- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique, *“Manuel de Informática y Derecho”*, Madrid, Ariel, 1996
- PESO NAVARRO, Emilio. *“Resolución de conflictos en el intercambio electrónico de documentos”*. Cuadernos de Derecho Judicial, Escuela Jurídica/ Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.
- RATIA MENDOZA, Alberto. *“Declaración por medios electrónicos”*. Ed. Calidad e Información. México 2000
- REBOLLEDO HERRERA, Oscar. *“Introducción al Derecho Fiscal”*, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la duda. Acción en la fe. 2002.
- RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *“Derecho Fiscal”*, 2ª. edición, Editorial Harla, México, 1986.
- SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, editorial Porrúa. México 2003
- TÉLLEZ VALDEZ, Julio, *“Derecho Informático”*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1987.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *“Derecho Fiscal”*, México, Oxford University Press, México 2010
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *“Comentarios al Código Fiscal de la Federación”*. Edit. Novum, México 2016

HEMEROGRAFÍA

- ARREOLA, Leopoldo Rolando. *Voz: Obligación Fiscal. “Diccionario Jurídico Mexicano”*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México.

- LANZ CÁRDENAS, Fernando. *Voz: Proporcionalidad. "Diccionario Jurídico Mexicano"*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México. 1991.
- LEON, Mario, *Diccionario de Informática, Telecomunicaciones y Ciencias Afines*, editorial Babel 2000, 2004
- Enciclopedia OMEBA, Tomo XII, Editorial Bibliográfica Argentina, *Voz Firma*

TESIS DOCTORALES.

- DIEZ REYES, Rita, *"Análisis constitucional de la ley del impuesto al activo"*, Departamento de Derecho. Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Cholula, Puebla, México. Visto en: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diez_r_r/capitulo2.pdf
- VERDUZCO REINA, Carlos Javier, *"El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las Haciendas Públicas Locales."* Centro Universitario de Estudios Jurídicos, Tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho, Ciudad de México 2016.

LEGISLACION VIEGENTE

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
- Ley de Firma Electrónica avanzada
- Ley Modelo de la CNUDMI sobre las Firmas Electrónicas

CIBERGRAFIA

- BARNES GARCÍA, Guillermo. *“El gasto público en México”*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Visto en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>
- CERVANTES GARCÍA, Pablo, *“Revisiones Electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse”*, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., enero 2017. Visto en <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf>
- CISCO, *“Direccionamiento de IP y conexión en subredes para los usuarios nuevos”*, visto en: http://www.cisco.com/cisco/web/support/LA/102/1025/1025418_3.pdf
- DINO, Jarach , *“Curso superior de derecho tributario”*, tercera edición, editorial Alfredo-Perrot, Buenos Aires, Liceo Cima, Visto en: <http://www.tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf>

- LAMARCA LAPUENTE, María Jesús. “*Hipertexto: El nuevo concepto de documento en la cultura de la imagen*”. Visito en: http://www.hipertexto.info/documentos/h_www.htm
- MARIN GÓMEZ, Edgar Rene. “El Control de Convencionalidad en Materia Contenciosa Administrativa Federal”, revista de investigación y estudios jurídicos, CUEJ, Publicación noviembre - diciembre 2017. Versión electrónica vista en: http://www.revistacuej.com.mx/wp-content/uploads/2017/11/Revista-cuej-noviembre-diciembre-2017-en-l%C3%ADnea_opt.pdf
- MARTÍNEZ COSS, Fernando, “Medios electrónicos en la administración tributaria”, Administración General de Asistencia al Contribuyente. Servicio de Administración Tributaria, visto en: <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>
- TENORIO CRUZ Ixchel, “*Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visto en: <http://www.tfjfa.goob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>
- TOFFLER Alvin. “*El shock del futuro*”, versión electrónica vista en: <https://pciucr.files.wordpress.com/2011/03/toffler-alvin-el-shock-del-futuro.pdf>
- ¿Qué es un documento digital? Servicio de Administración Tributaria. Visto en: http://www.sat.gob.mx/terceros_autorizados/receptor_doctos_electronicos/Paginas/preguntasf_contribuyentes.aspx
- Comprobantes Fiscales, qué son, quienes los deben de expedir, para que sirven. México, Servicio de Administración Tributaria, 2008, página 3, Visto en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos08/comprofisc.pdf

- López Betancourt, Eduardo, *“Pruebas que deben probarse a sí mismas. Los documentos electrónicos en la legislación procesal”*, Publicado el 11/08/2011 en: http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/hd/art_116.htm

OTRAS FUENTES

- Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, publicado en el DOF el 20 de mayo de 2013. Visto en:
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5299465
- Pacto por México 2012. Visto en: <http://pactopormexico.org/PACTO-POR-MEXICO-25.pdf>
- Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014 visto en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf
- Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado visto en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Documents/Carta_Contr_Aud_072014.pdf
- Acuerdo por el que se emite la Clasificación Económica de los Ingresos, de los Gastos y del Financiamiento de los Entes Públicos. Visto en: http://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_12_001.pdf