



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

“LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA REVISIÓN ELECTRÓNICA”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

LUIS FRANCISCO PEÑALOZA RAMÍREZ

Ciudad de México, 2019.



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.

A ti Dios.
Te doy gracias por darme la maravillosa oportunidad
de ser y estar en esta vida.

A mi padre Francisco Peñaloza Montes de Oca.
Gracias por enseñarme a ser un hombre, a no rendirme, a seguir adelante
y tener la energía para luchar a pesar de las atrocidades que
se presenten en la vida.
Gracias porque por ti soy quien hoy soy.

A mi madre Lorena Ramírez Dueñas.
Gracias por darme la vida y permanecer en ella,
porque a pesar de que perdiste un pedazo de alma y lo difícil que fue,
elegiste quedarte conmigo, enseñándome que siempre se puede elegir
en continuar adelante y que los malos momentos no duran para siempre.

A mi hermana Grecia Danae Peñaloza Ramírez.
Gracias por tu amor, apoyo incondicional y por decidir seguir en el juego que
representa la vida, por sonreír y permanecer aquí, intentando ser feliz.

A mi hermana Francia Odeth Peñaloza Ramírez (+).
Gracias por regalarme dieciocho maravillosos años llenos de sonrisas y amor
incondicional. En tu honor, prometo ser muy grande e igualmente feliz.
Siempre estarás en mi corazón.

Al Licenciado Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles.
Gracias por su dirección, orientación, amabilidad y apoyo.
Eternamente agradecido.

A Rodrigo y Daniel Carmona.
Gracias por su eterno apoyo y enseñarme el verdadero valor de la amistad.
Por aceptarme como soy y darme la dicha de crecer juntos como hermanos.

A mis familiares y amigos que han estado conmigo
en esta gran obra de teatro que es la vida.
Gracias por estar aquí para mí.

Índice

Introducción.....	1
-------------------	---

Capítulo I. Las obligaciones tributarias.

I.1	Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	5
I.2	Elementos esenciales de las contribuciones.....	16
I.3	Hecho imponible y hecho generador.....	23
I.4	Las obligaciones fiscales.....	27
I.5	Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva.....	29
I.6	Determinación de la obligación tributaria sustantiva.....	31
I.7	Exigibilidad de la obligación tributaria sustantiva.....	33

Capítulo II. Buzón tributario.

II.1	Historia de Internet.....	35
II.2	Internet y derechos humanos.....	45
II.3	Tecnologías de la información y la comunicación.....	52
II.4	Documentos y correos electrónicos.....	62
II.5	Notificación de los actos administrativos.....	74
II.6	Contabilidad electrónica.....	77
II.7	Buzón tributario y sus particularidades.....	84

Capítulo III. Comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

III.1	Artículo 16 párrafo dieciséis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	89
III.2	Artículos 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 11 punto 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.....	95
III.3	Las facultades de las autoridades fiscales en la comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.....	99
III.4	La visita domiciliaria.....	103
III.5.	La revisión de escritorio o gabinete.....	109
III.6	La revisión electrónica.....	113

Capítulo IV.
La constitucionalidad de la revisión electrónica.

IV.1	Perspectiva del derecho de seguridad jurídica.....	119
IV.2	Perspectiva del derecho de audiencia.....	128
IV.3	Perspectiva del derecho de legalidad.....	136
IV.4	Perspectiva del derecho de igualdad jurídica.....	146
IV.5	Perspectiva del derecho de acceso efectivo a la justicia.....	153
IV.6	Perspectiva de los derechos de privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio.....	164
Conclusiones.....		175
Bibliografía.....		179

Introducción

De conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los gobernados tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, con base en los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Las gestiones que desde hace algunos años ha venido realizando el Servicio de Administración Tributaria, aprovechando las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, con la justificación de la simplificación de los trámites, acercar a los contribuyentes y facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con el consecuente fortalecimiento del gasto público, lo han llevado a implementar el desarrollo de diversas herramientas tecnológicas para la presentación de declaraciones y pagos referenciados, mis cuentas, el buzón tributario, declaraciones en línea con información prellenada, comprobantes fiscales digitales (CFD), sistemas de pago electrónico, el uso del chat, videos institucionales, youtube, twitter, facilidades para el RFC, salas de internet a nivel nacional, la contabilidad electrónica y la revisión electrónica.

De esta manera el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como el ejercicio de las funciones de recaudación y fiscalización que tienen las autoridades fiscales, ha llevado al establecimiento de mecanismos mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, que hacen más accesibles, fáciles y eficientes dichas actividades, además de que permiten la reducción de tiempos y costos.

Con esa finalidad es que, el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reforma a diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, con el propósito de otorgar facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes por medio del Internet e implementar la contabilidad a través de registros electrónicos, así como el ingreso de la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria e implementar la revisión electrónica para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, a través de la figura del buzón tributario asignado a cada contribuyente.

Lo que motivó la promulgación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de diciembre de 2013, en el que se establece la revisión electrónica, así como el uso obligatorio del buzón tributario, la obligación de los contribuyentes de llevar en

medios electrónicos los registros y asientos que integran su contabilidad e ingresar de forma mensual su información contable (catálogo de cuentas, balanza de comprobación e información de pólizas contables y auxiliares) a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, para ser almacenada en las bases de datos creadas para tal efecto.

La revisión electrónica, establecida en el artículo 53-B en relación con los artículos 17-K, 28, 42 fracción IX y 134 del Código Fiscal de la Federación, consiste en un procedimiento de fiscalización que lleva a cabo la autoridad fiscal, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, a través del buzón tributario que tienen asignado las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, con base en el análisis previo de la información y documentación que obra en su poder, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En dicho procedimiento de fiscalización, todos los actos y resoluciones administrativas que emitan las autoridades fiscales, así como las promociones que presenten los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica (desde de su inicio y hasta su conclusión) se llevan a cabo a través del buzón tributario, mediante documentos digitales que contengan su firma electrónica avanzada.

El buzón tributario consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual la autoridad administrativa está facultada para notificar cualquier acto o resolución que emita mediante documentos digitales que contengan su firma electrónica avanzada, y los contribuyentes a su vez podrán presentar promociones, solicitudes y avisos o dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad, mediante documentos digitales que contengan su firma electrónica avanzada, así como realizar consultas sobre su situación fiscal.

Observándose que todas las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tienen asignado un buzón tributario y el deber de consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que ellas hayan elegido (dirección de correo electrónico y/o número de teléfono móvil), indicándoles que en el referido buzón tributario se encuentra pendiente de notificación un documento emitido por la autoridad fiscal.

Y que las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas efectuadas a través del buzón tributario se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico (documento digital con firma electrónica) en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previéndose que en el caso de que el contribuyente no abra el documento digital, dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciba el aviso electrónico indicándole que en el buzón tributario se encuentra pendiente de notificación un documento emitido por la autoridad fiscal, la notificación de este se tendrá por legalmente realizada al cuarto día hábil, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

Así tenemos que la revisión electrónica se basa en el uso de nuevas tecnologías de la información y la comunicación, como lo son: el Internet, la página web o página electrónica, el correo electrónico, el teléfono móvil, el mensaje de texto SMS, los documentos digitales, la firma electrónica, los medios electrónicos, los archivos electrónicos en formato XML, las bases de datos electrónicas, entre otros.

Ahora bien, el presente trabajo tiene como finalidad establecer la constitucionalidad de la revisión electrónica, desde la perspectiva de los derechos de seguridad jurídica, audiencia, legalidad, igualdad jurídica, acceso efectivo a la justicia, privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio, esto es, sentar que la revisión electrónica no viola dichos derechos, cuyo contenido se desarrollara en el presente estudio desde la perspectiva nacional e internacional a fin de darles soporte con base en el artículo 1 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, por lo que los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

Observándose al respecto, que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 293/2011, basado en la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, estableció como criterios obligatorios:

1.- Que los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, tales como aquellos consagrados en la Convención Americana, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

2.- Que los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado.

Por lo que después del análisis desarrollado a lo largo de los capítulos que integran la presente tesis podemos concluir que la revisión electrónica no viola los derechos fundamentales de seguridad jurídica, audiencia, legalidad, igualdad jurídica, acceso efectivo a la justicia, privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio.

Capítulo I.

Las obligaciones tributarias.

I.1 Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Estado *“tiene como finalidad garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes”*¹, los cuales motivan su nacimiento y justifican su existencia.

Ahora bien, para poder llevar a cabo su organización, funcionamiento y el logro de sus fines, el Estado requiere necesariamente realizar gastos y para ello procura la obtención de los recursos económicos necesarios para cubrirlos, lo cual hace a través de la imposición de contribuciones a cargo de los gobernados, generando así su actividad financiera, la cual comprende: la determinación de los fines y necesidades estatales y de sus habitantes, la determinación del costo de dichos fines y necesidades, la obtención de los recursos económicos necesarios para satisfacerlos, así como la administración o manejo y el empleo de dichos recursos económicos en su satisfacción.

La actividad financiera del Estado es definida como *“la actividad que desarrolla el Estado con el objetivo de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”*²; esto es, *“la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos entendidos en su más amplio sentido”*³.

La ejecución de la actividad financiera implica el ejercicio del poder financiero del Estado, el cual, como expresión de su soberanía política, se manifiesta a través del poder tributario, entendido éste como *“el poder coactivo del Estado manifestado en la imposición de los tributos”*⁴, *“la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”*⁵, o en palabras de Sergio Francisco de la Garza, *“la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”*⁶.

¹ García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, S.A. México, 2000. p. 98

² Ortega Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Montevideo, 1970. p. 14

³ Sainz de Bujanda Fernando. Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Comisión Viaje de Estudios Buenos Aires, Argentina, 1999. p. 9

⁴ De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. México, 2011. p. 37

⁵ Venegas Álvarez Sonia. Derecho Fiscal. Parte General e Impuestos Federales. Editorial Oxford University Press. México, 2016. p. 4

⁶ De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. p. 207

Esto es, el poder tributario es la facultad con que cuenta el Estado, a través del poder legislativo, para establecer en la ley las contribuciones que considere necesarias a cargo de los contribuyentes para satisfacer los gastos públicos, así como para recaudarlas en caso de que éstas se hayan generado y destinarlas a expensar los gastos públicos, lo cual encuentra su sustento, primordialmente, en lo establecido en los artículos 31 fracción IV, 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cuando nos referimos a la palabra contribución, la cual proviene del verbo “contribuir”, nos referimos a la acción de dar, de pagar, de aportar algo ya sea en dinero o en especie para un determinado fin.

Ahora bien, dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por lo que la contribución es un concepto genérico que abarca todo lo que auxilia a sufragar los gastos públicos y es definida como *“la obligación legal de derecho público creada por medio de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y la equidad”*⁷, *“es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, esto es el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria”*⁸, *“una aportación que el Estado tiene derecho a percibir, sin la cual sería imposible que el Estado de derecho funciones y sufrague sus gastos públicos”*⁹.

Observándose que esta obligación de contribuir a los gastos públicos, es una obligación general en materia contributiva que corre a cargo no solo de los mexicanos, sino también de los extranjeros, pues el hecho de que dicho dispositivo constitucional no los señale, ello no impide en forma alguna imponerles contribuciones por razones de residencia en el territorio nacional o cuando obtienen recursos de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional, además de que dichos extranjeros, al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional, gozan de los derechos fundamentales que prevé el artículo 31 fracción IV constitucional, como se observa del contenido de la siguiente tesis:

⁷ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 2

⁸ Jarach Dino. El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1996. pp. 11 y 12

⁹ Ríos Granados Gabriela. Derecho Tributario. Parte General. Cultura Jurídica Porrúa y Unam. México, 2014. p. 13

“EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.”¹⁰

Resultando trascendente observar para ello, que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de contribuirse al gasto público, debe considerar a todas las personas, tanto físicas como morales, que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como la nacionalidad, el estado civil, la clase social, la religión, la raza, la orientación política o ideológica, etcétera;

Entendiendo por gasto público en términos generales a *“toda erogación que hace el Estado para satisfacer las necesidades económicas de la colectividad y para pagar las deudas que tiene”*¹¹, por lo que *“comprende todas las erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos como al desarrollo de la función pública del Estado”*¹², con base en el Plan Nacional de Desarrollo, en el cual se establecen sexenalmente los objetivos nacionales, las estrategias y las prioridades que durante la Administración deberán regir la acción del gobierno en turno, de tal forma que ésta tenga un rumbo y una dirección clara hacia un país más próspero, justo e incluyente para todos, permitiendo con ello su subsecuente evaluación.

Lo que conlleva en sí el principio del destino de las contribuciones al gasto público el cual *“consiste esencialmente, en que todo lo que recibe el Estado de recursos económicos derivados del pago de las contribuciones, se debe destinar a la satisfacción de las necesidades generales de la población, es decir, dicho pago debe revertirse a ésta a través de la prestación de los servicios públicos”*.¹³

¹⁰ Época: Novena Época. Registro: 171759. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Agosto de 2007. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. CVI/2007. p. 637

¹¹ Gordoia López Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 2000. p. 62

¹² Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 53

¹³ Viesca de la Garza Eduardo J. Coordinador. Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos. Editorial Porrúa, S.A. México, 2017. pp. 205 y 206

Así, conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las personas físicas y morales tienen la obligación de contribuir al gasto público, con base en los principios tributarios (garantías) de: (a) Proporcionalidad, (b) Equidad, y (c) Legalidad; los cuales garantizan, en el contexto de un Estado Democrático de Derecho, que las disposiciones legales que establezcan las contribuciones no sean arbitrarias, desproporcionadas, ni inequitativas.

(a) El principio tributario de proporcionalidad. Identificado con el principio de capacidad contributiva.

Para el Diccionario de la Lengua Española, la proporcionalidad (del latín *proportionalitas-atis*) consiste en *“la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”*.¹⁴

Para el tratadista Neumark, el principio de proporcionalidad *“contempla la situación tributaria de las personas, bien entendido que exclusivamente de las personas físicas, y se da por supuesto que por el hecho de imponer a cada sujeto pasivo individual unas cargas fiscales en proporción a su capacidad de pago, se ha garantizado simultáneamente que también la distribución interindividual del gravamen tributario cumple nuestro postulado”*¹⁵. *“Admitido esto, cabe decir que el principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económicas financieras, pueden ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos”*¹⁶.

Por lo que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que las personas físicas y morales obligadas deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de su riqueza gravada.

Consiste en que los sujetos pasivos de la contribución deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo que significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible de la contribución refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, lo que hace necesaria la existencia de una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Así, para que una contribución sea proporcional debe existir congruencia entre la misma y la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago, la cual es

¹⁴ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Espasa Calpe. Madrid, 2001. p. 1846

¹⁵ Neumark Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994. p. 150

¹⁶ Neumark Fritz. op. cit. p. 151

entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto obligado al pago de la contribución de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de la riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De ahí que debe existir congruencia entre la contribución y la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Por lo que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga de la contribución, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagarla, y constituye el fundamento para determinar si una contribución es razonable o no y como consecuencia de ello, si cumple o no con el principio de proporcionalidad.

Observándose que este principio se valora de diferentes maneras según la naturaleza de cada contribución, toda vez que, la capacidad contributiva no se manifiesta del mismo modo en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en el ingreso o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben ingresos, son propietarias o poseedoras de patrimonio, mientras que en los impuestos indirectos la capacidad contributiva tiene un carácter indirecto o mediato como la circulación de los bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de un ingreso o patrimonio y gravan el uso final de la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad contributiva.

De esta manera tanto el ingreso como el patrimonio, la erogación, el gasto y el consumo, determinan la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago de la contribución, por lo que para que una contribución respete el principio de proporcionalidad, esta debe ser razonable y congruente con dichos parámetros de determinación de capacidad contributiva.

De tal manera que para determinar la proporcionalidad de la contribución se debe verificar si esta se ajusta a la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de la misma, conforme a una tabla de medición (la cual corresponde establecer al legislador en la ley), en la cual el parámetro más bajo, en el que no debe penetrar la contribución, sea el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del sujeto obligado a su pago, y el parámetro máximo lo constituya la no confiscatoriedad, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de riqueza de la que deriva la obligación contributiva.

Por lo que la capacidad contributiva sirve como como límite de la potestad tributaria, de *“la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”*¹⁷, de la facultad del Estado, a través del Poder Legislativo, de crear contribuciones destinadas a cubrir el gasto público y exigir su pago, por lo que, cualquier hecho puede ser presupuesto de la contribución, siempre y cuando refleje capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Toda vez que, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de las contribuciones, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, en atención a que *“la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva”*¹⁸.

(b) El principio tributario de equidad. Identificado con el principio de igualdad tributaria.

Para el Diccionario de la Lengua Española, la equidad (del latín *aequitas-atis*) consiste en: *“la bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las proscriciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.”*¹⁹

El filósofo Aristóteles refiere sobre la equidad y lo equitativo:

“X. A continuación corresponde tratar acerca de la equidad y lo equitativo: qué relación tiene la equidad con la justicia y lo equitativo con lo justo. Porque, si lo examinamos, no parece que sean lo mismo sin más, pero tampoco distintos genéricamente. Cierto que muchas veces elogiamos lo equitativo y al hombre que es tal, hasta el punto de que lo aplicamos también a las demás cosas en lugar de «bueno» queriendo significar con «más equitativo» que algo es «mejor». Pero otras veces, cuando seguimos el razonamiento, nos parece extraño que lo equitativo sea elogiado si es algo al margen de la justicia. Pues o bien lo justo no es bueno, o no lo es lo equitativo, si es otra cosa; o bien, si ambos son buenos, entonces son lo mismo. Pues bien, los problemas con lo equitativo ocurren prácticamente por estas razones, y, en cierto sentido, todas ellas son correctas y no hay en ellas inconsistencia alguna: en efecto, lo equitativo, siendo mejor que una cierta justicia, es justo; y no es el caso que sea mejor que lo justo por tener un género diferente. Luego justo y equitativo son lo mismo y, siendo buenos los dos, resulta superior lo equitativo. La dificultad la produce el que lo equitativo es justo, pero no es la justicia legal, sino una rectificación de la justicia legal. La

¹⁷ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 4

¹⁸ Jarach Dino. op. cit. p. 73

¹⁹ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. op. cit. p. 943

razón es que la ley es toda general, y en algunos casos no es posible hablar correctamente en general. Pues bien, en aquellos casos en que hay que hablar necesariamente, pero no es posible hacerlo correctamente, la ley abarca lo máximo posible, aunque no ignora que ello es erróneo. Mas no por eso es menos recta, pues el error no reside en la ley, ni en el legislador, sino en la naturaleza de la cosa: tal es la materia de la conducta.

Por consiguiente, cuando la ley habla en términos generales, y ocurre en relación con ella algo contrario a la generalidad, entonces es correcto - allí donde el legislador resulta incompleto o yerra por hablar en general- rectificar lo que falta y lo que el propio legislador diría de esta manera, si estuviera presente, y habría legislado de saberlo. Por lo cual, lo equitativo es justo -y es preferible a una cierta justicia, mas no a la justicia absoluta, sino al error originado por su generalidad-. Conque ésta es la naturaleza de lo equitativo: una rectificación de la ley allí donde resulta defectuosa en razón de su generalidad. Esto es causa también de que no todo se regule por ley -ya que en algunos casos es imposible establecer una ley- de manera que se necesita un decreto. Porque de lo indefinido la regla es también indefinida: lo mismo que en Lesbos la regla de plomo se readapta en la construcción de acuerdo con la forma de la piedra, sin que sea inmutable, así el decreto se adapta a las circunstancias. Es claro, pues, qué cosa es lo equitativo; también que es justo y preferible a una cierta justicia. Y de ello resulta manifiesto quién es el hombre equitativo: en efecto, es equitativo el que se inclina a preferir esta conducta y a practicarla, y el que no es estrictamente justo para lo peor, sino que se contenta con menos, aunque tenga a la ley como aliada. Y esta disposición es la equidad, que es una cierta clase de justicia y no una disposición diferente.”²⁰

Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley y que está prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Por lo que las circunstancias a ser tomadas en cuenta por el legislador para determinar la equidad deben ser relevantes para el derecho, es decir, el legislador no puede escoger cualquier situación de forma caprichosa para dar nacimiento a determinadas consecuencias de derecho, sino que debe existir una razón jurídica que realmente la justifique. Lo que significa que este principio ha de servir de criterio básico de la producción normativa, así como de su posterior aplicación e interpretación.

²⁰ Aristóteles. *Ética a Nicómaco*. Clásicos de Crecia y Roma. Alianza Editorial. Madrid, España, 2001. pp. 177 y 178

Para Neumark, el principio de equidad tributaria consiste esencialmente en que *“las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo.”*²¹

De lo anterior se advierte la existencia de dos sentidos: un sentido positivo consistente en tratar igual a los que se encuentren en condiciones iguales y un sentido negativo consistente en tratar desigual a los que se encuentren en condiciones desiguales.

Lo cual conlleva en sí el principio de justicia tributaria que exige *“tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”*²², esto es, tratar igual a los iguales en igualdad de circunstancias (que se encuentran en la misma situación) y desigual a los desiguales en desigualdad de circunstancias (que se encuentran en distinta situación).

El principio de equidad en materia tributaria se encuentra consignado expresamente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deban ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.

El valor superior que persigue este principio consiste, en evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad, al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones diferentes, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Dicho principio se refiere a la igualdad jurídica de los sujetos obligados, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho, por lo que la igualdad de los sujetos es ante la ley y ante la aplicación de la ley que establece una contribución y la regla.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

1) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación solo se configura si la desigualdad produce distinción entre situaciones que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, por lo que consecuentemente debe existir una diferenciación de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga).

²¹ Neumark Fritz. op. cit. p. 135

²² De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 207

2) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

Por lo que, la equidad tributaria exige que la obligación tributaria de una persona sea comparada con la obligación tributaria de las demás personas que se encuentran en las mismas circunstancias, esto es, que los obligados al pago de una contribución que se encuentren en una misma hipótesis de causación deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que la regula, lo que a su vez implica que las disposiciones que establezcan contribuciones deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación diversa.

De esta forma, para poder cumplir con este principio el legislador se encuentra facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de contribuyentes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

(c) El principio tributario de legalidad.

En general legalidad significa conformidad con la ley y se llama principio de legalidad a aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben ser conforma a la ley, so pena de ser inválidos dichos actos. Por lo que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite.

Ahora bien, en nuestro país, independientemente del principio general de legalidad antes mencionado, el cual es aplicable a cualquier actividad del Estado incluida la fiscal, nuestra ley fundamental consagra un principio de legalidad específico para la materia tributaria en su artículo 31 fracción IV, al disponer que las contribuciones deben estar establecidas en la ley, lo que se conoce como principio de reserva de ley, el cual se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, como sería un reglamento o una disposición de carácter general.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal "*nullum tributum sine lege*", que significa que no puede haber un tributo (contribución) que no se encuentre establecido en una ley, es decir, no hay tributo sin ley.

Por lo que *"no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los establezca, es decir, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos en leyes que cumplan con*

las características materiales de ser generales, abstractas e impersonales, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución.”²³

El principio de legalidad en materia tributaria “*significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones*”²⁴.

Lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes integrantes del poder legislativo, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.

Por tanto, las contribuciones, así como sus elementos esenciales, que son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, necesariamente deben estar consignados de manera expresa en la ley, para así evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el gobernado pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de cómo debe contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise, generando con ello certidumbre al contribuyente.

De esta manera se acentúa la importancia de que los elementos esenciales de toda contribución deban estar contenidos en la Ley, puesto que, de lo contrario, tal situación bastará para que el contribuyente invoque la violación a la garantía de legalidad que toda contribución debe respetar.

Así, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos.

De esta forma, el principio de legalidad exige que sea el legislador y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y precisión razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones fiscales 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.

²³ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 42

²⁴ De la Garza Sergio Francisco. op cit. pp. 265 y 266

Por ello, 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 las contribuciones.

De ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen la indefinición o imprecisión de un concepto relevante para la determinación de la contribución, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de las contribuciones y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, que se origine el cobro de contribuciones a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Cabe destacar que dentro de dichos elementos esenciales que deben estar contenidos en la ley, se debe señalar el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria (esto es, la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora de la contribución, es decir, las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución), toda vez que, el requisito de legalidad es un requisito existencial, esencial para la formación de dicho presupuesto de hecho (hecho imponible), por lo que si éste no es definido en los elementos esenciales de la contribución es inconcuso que no existiría contribución alguna.

Siendo importante mencionar, en concordancia con el principio de legalidad tributaria, que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Y que de conformidad con los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cada año se deben establecer específica y detalladamente en la Ley de Ingresos de la Federación, las contribuciones que pretenda recaudar el Estado para destinarlas al gasto público, con base en el presupuesto de egresos, de tal forma que, si determinada contribución no es contemplada dentro de la Ley de Ingresos de la Federación, esta no tendrá validez y no podrá exigirse su pago.

Ello así, porque la forma en que normalmente se decretan las contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos de la Federación, una simple enumeración de las diversas contribuciones que se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor durante ese año, de esta forma el poder legislativo se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado.

Además, cabe señalar que existe una excepción al principio de legalidad que nos ocupa y es la que se encuentra prevista en el artículo 131 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que, en dicho

dispositivo constitucional prácticamente se autoriza al Ejecutivo Federal a legislar en materia de comercio exterior a través de decretos.

I.2 Elementos esenciales de las contribuciones.

Como se señaló previamente, el principio de legalidad tributaria exige que todas las contribuciones, así como sus elementos esenciales, se encuentren establecidos en la ley.

De esta forma, no basta con que la ley determine cuáles son las contribuciones que deben pagar los contribuyentes, sino que, también es necesario que se especifique claramente en la ley los elementos esenciales de las contribuciones.

Estos elementos esenciales nos ayudan a entender quiénes son las personas que deben de pagar determinada contribución, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar y por qué hecho o acto lo tienen que pagar, permitiendo con ello que el contribuyente conozca con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, en concordancia con el principio de legalidad tributaria, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5, establece que:

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

Por lo que, conforme a este artículo, la norma jurídica tributaria debe advertir quiénes se encuentran sujetos al pago de las contribuciones, cuál es el objeto del gravamen, sobre qué base se determinará la contribución y cuál es la tasa o la tarifa aplicable (según sea el caso).

A lo anterior habría que agregar que el Poder Judicial de la Federación, en la Tesis de Jurisprudencia de rubro: *“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”*; estableció que:

“...para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar

las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”²⁵

Por lo que en esta tesis se dispone como otro elemento esencial de las contribuciones, además de los establecidos por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el de la época de pago.

Luego entonces, podemos concluir que los elementos esenciales de las contribuciones son: (a) el sujeto, (b) el objeto, (c) la base, (d) la tasa o tarifa y (e) la época de pago.

(a) El sujeto.

También llamado contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, es *“aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y, consecuentemente está obligado al pago. En un sentido más amplio, se considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos”*.²⁶ *“es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas”,²⁷ “la persona que legalmente tiene la obligación de pagar la contribución en favor de la autoridad fiscal, de acuerdo con las leyes tributarias”²⁸.*

Esto es, es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago de la contribución por haber realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley (hecho imponible), soportando dicha carga en su patrimonio, constituyendo así un elemento cualitativo del hecho imponible, porque lo cualifica y determina su ámbito de aplicación.

Lo que se corrobora con el contenido del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Cabe mencionar que no siempre la persona que la ley señala como sujeto obligado al pago de la contribución (contribuyente de derecho) es quien soporta la carga del pago de la contribución, quien ve disminuido su patrimonio (contribuyente de hecho).

²⁵ Tesis: Pleno. Semanario Judicial de la Federación. 91-96 Primera Parte. Séptima Época. p. 172. 232796 Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa). [J]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; 91-96 Primera Parte; p. 272

²⁶ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 95

²⁷ Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Fondo de Cultura Económica. México 1939. p. 54

²⁸ Gordoia López Ana Laura. op. cit. p. 35

Esto sucede, por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que, por el efecto de la traslación del impuesto que se prevé en dicha ley, la carga del pago de la contribución incide en el consumidor final (contribuyente de hecho), quien no es la persona física o moral que realizó el hecho imponible (contribuyente de derecho).

Sin embargo, el único sujeto que tiene relevancia y que se encuentra jurídicamente vinculado ante la ley tributaria (el único que tiene derechos y obligaciones) es el contribuyente de derecho, pues sobre éste recae la obligación de pago de la contribución. *“El derecho tributario se preocupa solamente del contribuyente de derecho, y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede, como se sabe, no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos”*²⁹.

Otro aspecto que se debe considerar es la distinción que se hace entre el responsable directo (sujeto pasivo principal titular del adeudo) y el responsable indirecto (sujeto pasivo responsable solidario del pago del adeudo).

Sujetos respecto de los cuales nuestro máximo tribunal en la tesis de rubro: *“SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS”*³⁰, refiere como sujeto pasivo del poder tributario del estado y sujeto pasivo de la obligación tributaria. Señalando que el sujeto pasivo del poder tributario del estado es la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término, al ir este concepto más allá de la obligación material de pago de la contribución, pues incluye un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas a la del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, como sucede en el caso de los terceros como obligados tributarios, en los que quedan incluidas las figuras de la responsabilidad solidaria o subsidiaria y la sustitución tributaria. Mientras que el sujeto pasivo de la obligación tributaria (denominado contribuyente) es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago de la contribución por haber realizado el hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva.

A lo que habría que agregar la figura de los terceros auxiliares en materia tributaria que son: tanto las personas a quienes la ley impone la obligación de retener las contribuciones a cargo de los contribuyentes y enterarlas al fisco (por ejemplo, los patrones, a quienes de conformidad con los artículos 83, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, les corresponde efectuar la retención del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores), como las personas a quienes la ley impone la obligación de recaudar las contribuciones a cargo de los contribuyentes y enterarlas al fisco (notario y bancos).

²⁹ Pugliese Mario. op. cit. p. 54, 55

³⁰ Época: Décima Época. Registro: 2003415. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a. CXVII/2013 (10a.). p. 974

(b) El objeto.

El objeto, es el acto, actividad o motivo de la contribución, lo que grava la contribución, por ejemplo, los ingresos obtenidos, la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la importación y exportación de bienes, etc.

El objeto de la contribución *“está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación tributaria o contributiva. También se le conoce como hecho imponible. El objeto puede ser una cosa, mueble, inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa”*.³¹

Para Giuliani Fonrouge, el objeto *“es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen, la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.”*³²

Así, el objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de una contribución, es decir, lo que grava, aquello que hipotéticamente está previsto en la ley (en el presupuesto de hecho o hecho imponible), que al actualizarse genera el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva (de pago de la contribución). Esto es, la realidad económica sujeta a imposición que sea reflejo de capacidad contributiva, la cual debe ser precisada en el hecho imponible, para satisfacer el principio de legalidad tributaria. Constituyendo así un elemento cualitativo del hecho imponible, porque lo cualifica y determina su ámbito de aplicación.

Observándose que el legislador tiene plena libertad para elegir el objeto de las contribuciones, con tal de que respete los principios de proporcionalidad y equidad tributaria establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(c) La base.

*“Es la magnitud utilizada en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación y su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar contenido en una ley previamente establecida”*³³. *“Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto. Representa la valuación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar en forma concreta cual será el gravamen que el contribuyente estará obligado a pagar”*³⁴. *“La base de las contribuciones está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley sobre la que se determina*

³¹ Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill. México, 1998. p. 157

³² Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. 9ª Edición. La Ley S.A.E. e I. Buenos Aires 2004. p. 401

³³ Venegas Álvarez Sonia. op cit. p. 100

³⁴ Gordoia López Ana Laura. op. cit. p. 36

*el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser el valor total de las actividades o monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa*³⁵, *“la cuantificación individual de la capacidad económica; el hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular”*³⁶.

Así tenemos que la base es la cantidad o monto al cual se le aplica la tasa o tarifa para determinar la contribución a pagar, por lo que es prácticamente un criterio aritmético de cálculo para la fijación de la cantidad de la contribución, la cual se determina de acuerdo con lo que indica cada ley fiscal específica, constituyendo así un elemento cuantitativo del hecho imponible, porque ayuda a cuantificar la deuda tributaria.

Sobre el particular, Sergio Francisco de la Garza refiere que *“El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. La base imponible o parámetro está ínsita en el hecho generador. Forma parte interior del hecho imponible.”*³⁷

Por lo que, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, debe existir una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Puesto que la obligación de pagar contribuciones se basa en el hecho imponible o supuesto de hecho que la ley establece y *“la capacidad contributiva debe reflejarse en el hecho imponible mediante la base imponible”*³⁸, amén de que debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden.

(d) La tasa o tarifa.

*“Es el elemento de la contribución que se aplica sobre la base gravable o liquidable para determinar el importe de la obligación tributaria principal”*³⁹, por lo que *“mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo”*⁴⁰.

³⁵ Fernández Martínez Refugio de Jesús. op. cit. p. 158

³⁶ Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Ecafsa. México, 1996. p. 185

³⁷ De la Garza Sergio Francisco. op cit. p. 431

³⁸ Ríos Granados Gabriela. op. cit. p. 14

³⁹ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 102

⁴⁰ De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 343

Esto es, la cantidad determinada o porcentaje que señala la ley, que se aplica sobre la base de la contribución (una vez precisada ésta), para determinar la cantidad a pagar como contribución.

De conformidad con la naturaleza de la contribución, existen diversos tipos de tasas o tarifas, tales como la fija, la proporcional y la progresiva, siendo estas las más comunes.

La fija, que consiste en una cantidad determinada que debe pagarse por unidad tributaria, sin importar el valor de base.

Ejemplo de ello lo tenemos en la Ley Federal de Derechos que establece una cantidad determinada a pagar por hoja certificada que se expida, por copia de plano certificado que se expida, por cada pasaporte que se expida, etc.

La proporcional, que consiste en un tanto por ciento fijo que debe aplicarse a la base, cualquiera que sea el valor de esta.

Ejemplo de ello lo tenemos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que señala que señala la tasa del 16% a aplicarse a los valores señalados en la ley.

La progresiva es aquella establecida en un porcentaje que va aumentando progresivamente conforme va aumentando el valor de la base (en la medida en que aumenta el valor de la base), sin embargo, con el fin de evitar que ese aumento progresivo absorba el 100% de la base y por ello la riqueza gravada, lo que implicaría a su vez la actualización de una contribución confiscatoria, la cual está prohibida por la Constitución, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y el porcentaje ya no aumenta aunque aumente el valor de la base, convirtiéndose a partir de ese momento en proporcional.

Ejemplo de ello lo tenemos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual prevé para cada uno de los rangos de ingresos percibidos por el contribuyente, una combinación de una cantidad fija y de un tanto por ciento (%), el cual va de 1.92% a 35% (por lo que la tarifa es progresiva del 1.92% al 35% y a partir de este último porcentaje se convierte en proporcional, sin importar el aumento en el monto de los ingresos del contribuyente).

En todo caso las tasas o tarifas fijadas en la ley deben respetar los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistentes en que los tributos o contribuciones deben establecerse en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (proporcionalidad) y que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales (equidad).

(e) La época de pago.

La época de pago refiere “a la fecha en la que se debe pagar la contribución”⁴¹, al plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación fiscal sustantiva, esto es, para que se pague la contribución.

Por lo tanto, el pago de las contribuciones debe hacerse en la fecha o dentro del plazo que para ese efecto establezca la ley.

Sobre el particular, dispone el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y que a falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

*“I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”*

La importancia de este elemento radica en que, si el contribuyente no efectúa el pago de la contribución en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, este puede serle exigido por la autoridad fiscal, aún en contra de su voluntad.

“El pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la Ley da para hacerlo y no se ha hecho”⁴².

Por lo tanto, mientras que no transcurra la fecha o el plazo señalado por la ley para pagar la contribución, la autoridad fiscal no puede exigir su pago.

Lo que se corrobora con el contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

⁴¹ Gordoia López Ana Laura. op. cit. p. 36

⁴² De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 376

I.3. Hecho imponible y hecho generador.

Como se señaló previamente, toda ley fiscal debe señalar lo que grava, esto es, el objeto de la contribución, el cual es definido como *“la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de riqueza, el consumo de bienes o servicios”*⁴³, o sea, la realidad económica sujeta a imposición, la cual debe ser precisada en el hecho imponible, para satisfacer el principio de legalidad tributaria.

Existiendo como limitante del legislador al momento de determinar el objeto de la contribución, que éste último sea proporcional y equitativo, así como que no llegue a ser exorbitante y ruinoso.

De esta forma, las leyes fiscales precisan el objeto de la contribución, estableciendo una serie de presupuestos de hecho o hipótesis normativas a cuya realización por parte del contribuyente, el legislador asocia el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, esto es, el nacimiento de la obligación de pago de la contribución; de esta forma, para que se genere a cargo del contribuyente la obligación de pagar una contribución, es necesario que su conducta se adecue (acomode o ajuste) al referido presupuesto de hecho o hipótesis normativa previsto en la ley fiscal.

A esa serie de presupuestos de hecho o hipótesis normativas se les conoce como *“hecho imponible”*; y a la actualización de esos presupuestos de hecho o hipótesis normativas por parte del contribuyente como *“hecho generador”*.

En la obra del maestro Dino Jarach encontramos que el hecho imponible es definido como *“el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”*⁴⁴, o también como *“el presupuesto de la obligación impositiva”*⁴⁵.

Sobre el particular, el poder judicial considera que el hecho imponible es la hipótesis jurídica que el legislador elige como generadora de la obligación contributiva, esto es, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta materialización derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación contributiva sustantiva; en otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o económicas previstas por el legislador en la ley cuya actualización genera el nacimiento de la contribución, tal y como se desprende del contenido de la tesis de Jurisprudencia de rubro: *“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.”*⁴⁶

⁴³ De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 417

⁴⁴ Jarach Dino. El hecho Imponible. Abeledo Perrot. Buenos Aires. Argentina 1982. p. 65

⁴⁵ Jarach Dino. op. cit. p. 6

⁴⁶ Tesis: I.15o.A. J/9 Decimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXI, Abril de 2010. Novena Época. p. 2675. 164649 Jurisprudencia (Administrativa). [J]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Abril de 2010; p. 2675

A ese presupuesto de hecho o hecho imponible, se refiere el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Así el hecho imponible o presupuesto de hecho, es la descripción abstracta de un hecho hipotético genérico previsto en la ley, por lo que tiene una existencia ideal en la ley, o como dice el maestro Sainz de Bujanda: *“el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria”*⁴⁷.

Mientras que el hecho generador, es la incidencia o adecuación o concurrencia de la conducta del contribuyente a dicho presupuesto de hecho hipotético, la cual genera el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, esto es, la de pagar una suma de dinero (la contribución), por lo que hasta ese momento tiene una existencia en la realidad, en el mundo fenomenológico.

Por lo tanto, sólo cuando se constata la existencia de hechos de la vida jurídica o económica que se subsumen en los presupuestos de hecho (hecho imponible), se habrá concretizado el hecho generador y como consecuencia de ello habrá nacido la obligación tributaria sustantiva, que se traduce en la obligación de pago de la contribución.

Ahora bien, en las contribuciones, los hechos imponibles o presupuestos de hechos son muy diversos, así tenemos a manera de ejemplo:

- La obtención de ingresos (Ley del Impuesto sobre la Renta).
- La enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgar el uso o goce temporal de bienes, el importar bienes o servicios (Ley del Impuesto al Valor Agregado).
- 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 (Ley Federal de Derechos).
- El beneficio directo obtenido por obras públicas federales de infraestructura hidráulica que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas (Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica).

⁴⁷ Sainz de Bujanda Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid 1966. p. 842, citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. p. 320

En términos generales, todos los presupuestos de hecho o hechos imponibles señalados, una vez actualizados, generan el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, aunque su construcción hipotética entre dichos hechos hipotéticos sea diferente; sin embargo, necesariamente deben encuadrar dentro los supuestos de clasificación previstos en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Así tenemos que, en los impuestos el presupuesto de hecho es de muy diversa naturaleza y generalmente se encuentra establecido con base en consideraciones de carácter económico o que reflejen capacidad económica por parte del contribuyente (capacidad contributiva), como lo son: los ingresos, el consumo, el gasto, el patrimonio, etc.; sin embargo, también puede estar determinado por consideraciones políticas, sociales, por lo que, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho o hecho imponible.

En las aportaciones de seguridad social, el presupuesto de hecho es: el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o el beneficio en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

En las contribuciones de mejoras, el presupuesto de hecho es: el beneficio obtenido de manera directa por obras públicas.

En los derechos, el presupuesto de hecho es: el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación o la recepción de servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.

Ahora bien, resulta importante establecer el momento de consumación o agotamiento del hecho imponible, para así poder determinar el momento en que nace la obligación fiscal sustantiva a cargo del contribuyente; esto es, el aspecto temporal del hecho imponible, que se traduce en el *“indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material del hecho imponible”*⁴⁸.

Así tenemos, en cuanto a su estructura temporal, que los hechos imponibles se clasifican en instantáneos y periódicos.

Son hechos imponibles instantáneos, los que por disposición de la ley todos sus elementos constitutivos se dan en un determinado momento, y cada vez que ello sucede se genera el nacimiento de una obligación fiscal sustantiva autónoma, por lo que su consumación o agotamiento se da en ese preciso momento.

⁴⁸ Villegas Héctor V. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones de Palma. Buenos Aires, 2001. p. 279

Ejemplos de hechos imponibles instantáneos los tenemos en la Ley Federal de Derechos, pues cada vez que se solicite a las Secretarías de Estado expidan una copia certificada de un documento, surge la obligación a cargo del particular solicitante de pagar el importe del derecho correspondiente; y en el Impuesto sobre Adquisición Inmuebles, puesto que cada vez que se adquiere un inmueble, surge la obligación a cargo del adquirente de pagar el referido impuesto.

Por su parte, los hechos imponibles periódicos son aquellos que por disposición de la ley requieren de un determinado periodo de tiempo para que se consideren integrados todos sus elementos y cada vez que concluye dicho periodo se genera el nacimiento de una obligación fiscal sustantiva autónoma; por lo que su consumación o agotamiento se da en el preciso momento en que concluye el periodo señalado.

Ejemplos de hechos imponibles periódicos los tenemos en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, en los cuales el periodo de tiempo necesario para que se consume o agote el hecho imponible es de un año, al cual se le denomina ejercicio fiscal, mismo que de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación debe coincidir con el año calendario, excepción hecha del caso en que las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, dado que en ese supuesto, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, iniciando el día en que comiencen actividades y terminando el 31 de diciembre del año de que se trate, y en el caso de que éstas entren en liquidación, se fusionen o escindan (siempre que la sociedad escidente desaparezca), el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entren en esa situación.

La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento en el cual se debe tener por actualizado el hecho imponible, se debe a que partir de ese preciso momento nace la obligación fiscal sustantiva, esto es, la de efectuar el pago de la contribución.

Sin embargo, debe observarse, que no necesariamente en todas las contribuciones, la incidencia o adecuación o concurrencia de la conducta del contribuyente al presupuesto de hecho hipotético, genera el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, esto es, la de pagar una suma de dinero (la contribución).

Para ello debe atenderse a su naturaleza, la cual se encuentra identificada en el hecho imponible, pues en una situación de normalidad, el hecho imponible evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece.

Así, en el caso del Impuesto sobre la Renta, tenemos que *“el objeto del impuesto es el ingreso que percibe el contribuyente, por lo que al estar realizando operaciones que le producen un ingreso real está coincidiendo en el objeto de dicho impuesto, pero la obligación de tributar queda sujeta a un acontecimiento futuro e incierto; que al término del ejercicio fiscal los ingresos sean superiores a las erogaciones efectuadas para percibirlos, pues de ser éstas mayores a aquellas no surge tal*

*obligación al no existir base imponible sobre la cual aplicar la cuota o tarifa del impuesto*⁴⁹.

Por lo que, en el caso del Impuesto sobre la Renta, no basta con incidir en el presupuesto hipotético previsto en la ley (hecho imponible), esto es, que el contribuyente obtenga ingresos, para que se genere el nacimiento de la obligación de pagar dicha contribución, sino que, para ello, es necesario que exista base gravable a la cual se le pueda aplicar la tarifa y como resultado de una cantidad a pagar.

I.4 Las obligaciones fiscales.

Como resultado del ejercicio del poder tributario se genera una relación jurídica entre el Estado (Federación, Estados y Municipios) y el contribuyente (personas físicas y morales), en la cual ambos se convierten recíprocamente en titulares de derechos y obligaciones que deben cumplir.

Dicha relación jurídica, al derivar del ejercicio del poder tributario, se le denomina *relación tributaria*, la cual es definida como el “*vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos*”⁵⁰; otra definición la considera como el “*conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria*”⁵¹; mientras que diversa definición nos dice que es el “*vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.*”⁵²

La relación tributaria nace cuando las personas físicas y morales se colocan en los supuestos de hecho establecidos en la ley, por los que se deben pagar contribuciones, así lo dispone el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, y cuando no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

A partir del momento señalado, surge de inmediato un vínculo jurídico entre el Estado, quien como titular de un derecho de crédito adquiere el carácter de acreedor o sujeto activo de la relación, y las personas físicas y morales, quienes como contribuyentes adquieren el carácter de deudor o sujeto pasivo de la relación.

⁴⁹ Margain Manautou Emilio. La Base Imponible: Editorial Porrúa, S.A. México, 2009. p. 2

⁵⁰ De la Cueva Arturo. op. cit. p. 60

⁵¹ Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1996. p. 292

⁵² Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill. México 1998. p. 224

Visto de esa manera, en la relación tributaria, la principal obligación a cargo del sujeto pasivo, también llamada obligación sustantiva, es la de pago, esto es, la obligación efectuar el pago de la contribución, lo que hace que a su vez hace que surja el principal derecho del sujeto activo, consistente en que el sujeto pasivo le pague la contribución a su cargo.

El pago es definido por Dino Jarach como *“la prestación pecuniaria que constituye uno de los recursos del Estado”*⁵³, por su parte Giuliani Fonrouge refiere que es *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”*⁵⁴;

Por lo que *“los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras, el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria)”*.⁵⁵

Ahora bien, para la consecución de dicha obligación sustantiva, en la ley se establecen a cargo del sujeto pasivo, una serie de obligaciones formales, que son *“todas aquellas obligaciones accesorias cuyo cumplimiento es indispensable para estar en aptitud de cumplir con la obligación principal de pago de la deuda tributaria”*⁵⁶ y que *“permiten asegurar la recaudación correspondiente, ya que de otro modo no se podrían hacer efectivos los cobros y el control de los créditos fiscales”*⁵⁷, así como un mejor control sobre los contribuyentes y una mayor facilidad en la comprobación de la determinación del pago de las contribuciones.

A manera de ejemplo se citan las siguientes obligaciones formales o secundarias del sujeto pasivo:

De hacer. Tienen como contenido un hacer, es decir, la prestación de un hecho, por ejemplo: solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones, avisos e informes, llevar sistemas y registros contables, expedir comprobantes fiscales, solicitar su certificado de firma electrónica avanzada, presentar declaraciones, entre otras.

De no hacer. Tienen como contenido una abstención, es decir, la no realización de una conducta, por ejemplo: no usar documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes, no llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, no destruir, ordenar o permitir la destrucción total o parcial de la contabilidad, etc.

⁵³ Jarach Dino. El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Abeledo Perrot. Buenos Aires. Argentina, 1982. p. 48

⁵⁴ Giuliani Fonrouge. C.M. Derecho Financiero, vol. I. n. 151, citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. p. 320

⁵⁵ Jarach Dino. op. cit. p. 65.

⁵⁶ Ríos Granados Gabriela. op. cit. p. 83

⁵⁷ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. pp. 123 y 124

De tolerar. Tienen como contenido el permitir determinada conducta del sujeto activo, por ejemplo: permitir la práctica de visitas domiciliarias, visitas de inspección, etc.

De lo anterior, podemos observar que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales, las cuales surgen por el sólo hecho de situarse en las actividades gravadas por la ley (objeto de las contribuciones).

Mientras que la obligación fiscal sustantiva, solo surgirá cuando se realice la situación de hecho prevista por la ley que genera el nacimiento de la contribución, exista base gravable a la cual aplicarle la tasa o tarifa y como consecuencia de ello se genere la obligación de pago de la contribución.

Toda vez que, *“en todo impuesto hay siempre una relación jurídica tributaria entre el contribuyente, responsables solidarios y el sujeto activo, pero ello no significa que necesariamente surja la obligación tributaria a cargo del primero y a favor del tercero, sino hasta que el contribuyente realice los actos o actividades que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria pero que no necesariamente dará lugar a que surja la base imponible”*.⁵⁸

Sin dejar de observarse que las obligaciones fiscales formales, *“al constituirse como cargas para los particulares, deben respetar la garantía de legalidad y, por tanto, solo pueden ser creadas por medio de una ley”*⁵⁹.

I.5. Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva.

*“La obligación tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, de la que constituye su objeto, así como la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento”*⁶⁰.

De esta forma, la relación tributaria en sentido estricto conlleva siempre un contenido económico, por lo que la obligación tributaria sustantiva nace con carácter obligatorio y nunca voluntario.

Ahora bien, como se señaló, el hecho imponible es un presupuesto de hecho o hipótesis normativa a cuya realización por parte del contribuyente el legislador asocia el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva.

⁵⁸ Margain Manautou Emilio. Op. cit. p. 34

⁵⁹ Venegas Álvarez Sonia. op. cit. p. 124

⁶⁰ Sainz de Bujanda Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, España, 1991. p. 194

Mientras que el hecho generador es la incidencia o adecuación de la conducta del contribuyente a dicho presupuesto de hecho hipotético, la cual genera el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, esto es, la de pagar una suma de dinero (contribución o tributo), debiendo existir para ello base gravable a la cual se le aplique la tasa o tarifa y cuyo resultado de una cantidad determinada a pagar.

Por lo que *“el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta o realiza el hecho jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo”*,⁶¹ esto es, *“el momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo”*⁶².

De esta forma, la obligación tributaria sustantiva u obligación fiscal sustantiva nace cuando se ha actualizado el hecho imponible, esto es, cuando se da el hecho generador, lo que se denomina causación de la contribución, tal y como lo dispone el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

Esto es, la obligación fiscal sustantiva nace en el momento en que se realiza el supuesto de hecho previsto en la ley (hecho imponible), existe base gravable a la cual se le aplique la tasa o tarifa y ello de como resultado una cantidad determinada a pagar (crédito fiscal).

Sobre el particular, es importante tener presente que no por el hecho de que la obligación tributaria sustantiva u obligación fiscal sustantiva nazca cuando se ha actualizado el hecho imponible, esto es, cuando se da el hecho generador (debiendo existir base gravable a la cual se le aplique la tasa o tarifa, y ello de como resultado una cantidad determinada a pagar), ello implique que esta obligación (sustantiva) se deba cumplir en ese preciso momento, puesto que la ley fiscal fija un plazo o momento para que ésta sea satisfecha, al que se le conoce como época de pago.

La época de pago de la obligación tributaria sustantiva, como ya se señaló, es el plazo o término señalado en la ley para que se lleve a cabo el pago de la cantidad determinada por concepto de la contribución, el cual es establecido por el legislador *“no solo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente”*⁶³.

Tal situación está prevista en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, al precisar que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en

⁶¹ Pugliese Mario. op. cit. p. 139

⁶² De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 546

⁶³ Margáin Manautou Emilio. op. cit. p. 296

las disposiciones respectivas y a falta de disposición expresa, que el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas:

1. A más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente, si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones; y,
2. Dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación, en cualquier otro caso.

I.6 Determinación de la obligación tributaria sustantiva.

La determinación de la obligación tributaria sustantiva consiste en el *“conjunto de actos emanados de la Administración, del particular, o de ambos, destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, el alcance cuantitativo de la obligación. Comprende todo el conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y la aplicación de la tasa) y, en todo caso, a cargo de quien”*.⁶⁴

Para referirse a la actividad de la autoridad fiscal o de los sujetos pasivos encaminada a la constatación del hecho imponible y la precisión de la cantidad a pagar, en Italia, tanto la legislación como los tratadistas utilizan el término *“accertamento”*, y en España, como en México, utilizan indistintamente los vocablos *“determinación”* y/o *“liquidación”*.

Así tenemos que, para algunos autores, la determinación de la obligación tributaria sustantiva consiste en *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”)*”⁶⁵.

Para el maestro Sergio Francisco De la Garza es: *“un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”*⁶⁶; o bien, en el *“acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda*

⁶⁴ Villegas B, Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero Tributario. De palma. Buenos Aires, 1987. p. 285

⁶⁵ Villegas Héctor V. Curso de Finanzas. op. cit. p. 329

⁶⁶ De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 556

*impositiva; con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.*⁶⁷

Sin embargo, la constatación de la actualización del hecho imponible no implica necesariamente que el sujeto pasivo deba pagar cantidad alguna al sujeto activo, toda vez que, esto último dependerá del método establecido en la ley conforme al cual se debe calcular la contribución a pagar, como sucede en el caso del Impuesto sobre la Renta, en el que, para ello, es necesario que exista base gravable a la cual se le pueda aplicar la tarifa y como resultado de una cantidad a pagar.

De esta forma, se observa que el hecho imponible tiene un aspecto cuantitativo medible, el cual forma parte del mismo.

A ese aspecto cuantitativo del hecho imponible se le conoce con el nombre de “base del tributo o contribución” o “base imponible”, la cual consiste en *“la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”*⁶⁸; o en palabras del autor Gerardo Ataliba, en *“el valor pecuniario señalado por la ley al que se le aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida”; “es una perspectiva mensurable del aspecto material del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debeatur. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mesurables del propio aspecto material del presupuesto.”*⁶⁹

Así, el hecho imponible debe ser medido, de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al momento de fijar el presupuesto de hecho, para poder obtener la base de la contribución o base imponible.

Cuando el criterio de determinación es objetivo y para ello se toma en cuenta el peso, la unidad, el volumen, etc., la base de la contribución no será un valor pecuniario sino esa unidad de peso, mercancía, pieza, volumen, etc.; como acontece en la Ley Federal de Derechos, que establece que por la expedición de copias certificadas de planos se debe pagar una determinada cantidad por cada plano que se certifique, siendo la base la unidad “plano” que se expida.

En el caso de que el criterio de determinación sea pecuniario, la base de la contribución se debe medir conforme al procedimiento establecido en la ley para llegar a su valor pecuniario; así a manera de ejemplo, en la Ley del Impuesto sobre

⁶⁷ Dionisio J. Kaye. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Colección Textos Universitarios. Editorial Themis. México, 2002. p. 85

⁶⁸ Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México, 2001. p. 135

⁶⁹ Ataliba Geraldo. Hipotesis de Incidencia Tributaria. Sao Paulo 1975, citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. p. 431

la Renta, la base es el resultado de restar a los ingresos totales del contribuyente, las deducciones que le autoriza la ley.

Ahora bien, para precisar la cantidad líquida a pagar por concepto de la contribución, la cual recibe el nombre de crédito fiscal (de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación), se debe, una vez constatada la actualización del hecho imponible y determinada su base, aplicar a ésta última la tasa o tarifa fijada en la ley.

En México, salvo disposición expresa en contrario, de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, lo cual doctrinalmente se conoce como autodeterminación o autoliquidación y determinación o liquidación cuando lo hace la autoridad.

Por lo que, por regla general corresponde al sujeto pasivo (contribuyente) la determinación de la obligación tributaria sustantiva, encontrándose dicha obligación intrínsecamente relacionada con el deber de contribuir al gasto público establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo tanto, se observa que la autodeterminación no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal a través del ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal.

Observándose para ello: que la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual le permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias; que la determinación de la contribución no varía por el sujeto que la practica (el contribuyente, la autoridad hacendaria o ambos); y, que el procedimiento de determinación de las contribuciones debe estar establecido en la ley.

I.7 Exigibilidad de la obligación tributaria sustantiva.

La exigibilidad de la obligación tributaria sustantiva consiste *“en que el ente público –titular del crédito tributario-, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación”*⁷⁰; esto es, *“la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo”*⁷¹.

De esta manera, la obligación tributaria sustantiva sólo será exigible coactivamente por el sujeto activo, cuando el sujeto pasivo no la haya efectuado (pagado) dentro

⁷⁰ De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 575

⁷¹ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. México, 2015. p. 127

del plazo que la ley tributaria le otorga para ello, por lo que, mientras no trascorra la época de pago, no puede el sujeto activo exigir el pago del crédito determinado.

“Debe entenderse que el pago del crédito fiscal es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la Ley da para hacerlo y no se ha hecho”.⁷²

De esa forma el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

⁷² De la Garza Sergio Francisco. op. cit. p. 576

Capítulo II. Buzón tributario.

II.1 Historia de Internet.

Para hablar de Internet, es necesario primeramente hablar de la computadora, la cual es definida por el Diccionario de la Real Academia Española como la *“máquina electrónica que, mediante determinados programas, permite almacenar y tratar información, y resolver problemas de diversa índole”*.⁷³

Se trata de una *“máquina electrónica capaz de recibir, procesar y devolver resultados en torno a determinados datos y que para realizar esta tarea cuenta con un medio de entrada y uno de salida. Por otro lado, que un sistema informático se compone de dos subsistemas que reciben los nombres de software y hardware, el primero consiste en la parte lógica de la computadora (programas, aplicaciones, etc.) el segundo en la parte física (elementos que la forman como mother, ventilador, memoria RAM, etc.)”*.⁷⁴

Su historia tiene su inicio cuando el hombre descubrió que podría hacer cuentas con los dedos, o con otros objetos, tales como piedras o pedazos de madera. Cuentas que se fueron haciendo cada vez más complicadas conforme la humanidad aprendía y pronto los hombres se dieron cuenta que necesitarían algún artefacto que les permitirá realizar cálculos más complejos a mayor velocidad.

Para satisfacer estas necesidades, hace aproximadamente 4.000 a.C., se creó un aparato muy simple formado por una placa de arcilla donde se movían piedras que auxiliaban en los cálculos, al cual se le llamó ábaco, palabra de origen Fenicio. Ya para el año 200 a.C., el ábaco había cambiado y estaba formado por una moldura rectangular de madera con varillas paralelas y piedras agujereadas que se deslizaban por estas varillas. Por lo que el ábaco es el punto de partida de la historia de la computadora.

Luego del ábaco, en el año de 1642, un francés de nombre Blaise Pascal, inventó la primera máquina de sumar: la Pascalina, la cual ejecutaba operaciones aritméticas cuando se giraban los discos que estaban engranados, siendo así la precursora de las calculadoras mecánicas.

Alrededor de 1671 en Alemania, Gottfried Leibnitz inventó una máquina muy parecida a la Pascalina, que efectuaba cálculos de multiplicación y división, la cual fue la antecesora directa de las calculadoras manuales.

⁷³ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. op cit. p. 539

⁷⁴ Definición de Computadora. <https://definicion.de/computadora/>, Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

En 1802 en Francia, Joseph Marie Jacquard utilizó tarjetas perforadas para controlar sus máquinas de telar y automatizarlas.

En 1822, el científico inglés Charles Babbage desarrolló una máquina diferencial que permitía cálculos como funciones trigonométricas y logarítmicas, utilizando las tarjetas de Joseph Marie Jacquard. Y en 1834, desarrolló una máquina analítica capaz de ejecutar las cuatro operaciones (sumar, dividir, restar, multiplicar), almacenar datos en una memoria (de hasta 1.000 números de 50 dígitos) e imprimir resultados. Sin embargo, su máquina sólo pudo ser concluida años después de su muerte, constituyéndose en la base para la estructura de las computadoras actuales, por lo que Charles Babbage es considerado el padre de la computadora.

En un sentido estricto fue en el año 1936, que Konrad Zuse inventó la primera computadora programable, la denominada Z1.

Por lo que las primeras computadoras aparecieron a mediados del siglo pasado y desde entonces no han dejado de fabricarse, creciendo a pasos agigantados, siendo que el primer ordenador personal comercialmente disponible fue desarrollado en el año 1970, en los Estados Unidos de Norte América, por el ingeniero informático John Blankenbaker.

Pese a ello la mayoría de las computadoras de hoy en día todavía respeta la arquitectura Eckert-Mauchly, publicada por John Von Neumann en 1949 y creada por John Presper Eckert y John William Mauchly, la cual concibe cuatro secciones principales en una computadora: la unidad lógica y aritmética (arithmetic logic unit—ALU), la unidad de control, la memoria (una sucesión de celdas de almacenamiento que tienen número, donde cada celda representa una unidad de información conocida como bit) y los dispositivos de entrada y salida. Todas estas partes se encuentran interconectadas por un grupo de cables denominados buses.

Las conexiones dentro de una computadora reciben el nombre de circuitos electrónicos; los más complejos son los incluidos en los chips de los microprocesadores modernos, que tienen dentro una ALU muy poderosa. Cada microprocesador puede contar con múltiples núcleos y estos a su vez con múltiples unidades de ejecución (cada una de ellas tiene distintas ALU).

Cabe señalar que los circuitos junto a aquellos componentes vinculados a ellos permiten ejecutar una variedad de secuencias o rutinas de instrucciones ordenadas por el usuario. Estas secuencias son sistematizadas en función de una amplia pluralidad de aplicaciones prácticas y específicas, en un proceso que se denomina “programación”.

De acuerdo con la manera en que la computadora trabaja los datos que recibe puede llamarse digital, analógica o híbrida. Las digitales procesan los datos trabajando en base a letras y símbolos, las analógicas lo hacen utilizando una escala común y las híbridas utilizan ambas formas.

Existen varios tipos de computadoras: microcomputadoras (dispositivos pequeños que pueden recibir una programación, en esta clasificación entran las PC o computadoras de escritorio), minicomputadoras (de tamaño medio y un poco más costosas que la PC), maxi computadoras (sirven para controlar muchos dispositivos simultáneamente, en esta clasificación entran las llamadas mainframe) y supercomputadoras (son las más rápidas y costosas, las utilizadas para la realización de proyectos a grande escala como películas o videojuegos de última generación).

Para su funcionamiento, la computadora requiere de programas informáticos (software) que aportan datos específicos, necesarios para el procesamiento de información. Una vez obtenida la información deseada, ésta puede ser utilizada internamente o transferida a otra computadora o componente electrónico.

A grandes rasgos una computadora se encuentra compuesta por el monitor, el teclado, el mouse, la torre (donde se encuentra el disco duro y los demás componentes del hardware) y la impresora, y cada uno cumple una función particular.

Por otro lado, este aparato se encuentra preparado para realizar dos funciones principalmente: responder a un sistema particular de comandos de una forma rápida y ejecutar programas, los cuales consisten en una serie de instrucciones grabadas con antelación.

El software de una computadora es uno de los elementos fundamentales para su funcionamiento, su sistema operativo, que consiste en una gran plataforma donde pueden ejecutarse los programas, aplicaciones o herramientas que sirven para realizar diferentes tareas.

El hardware se encuentra formado por la memoria (permite almacenar datos y programas), dispositivos de entrada (para introducir los datos en el ordenador, ejemplo: mouse y teclado), dispositivos de salida (para visualizar los datos, ejemplo: pantalla o impresora) y CPU (cerebro del ordenador donde se ejecutan las instrucciones).

En lo que hace a Internet, debemos decir que *“no es una entidad física tangible, sino más bien una red gigante que interconecta innumerables grupos de menor tamaño de redes de computadoras interconectadas. Es pues la red de redes.”*⁷⁵

*“Internet es una colección de miles de redes enlazadas a través de una serie de protocolos técnicos comunes que hacen posible que los usuarios de cualquiera de esas redes se comuniquen con o usen los servicios de cualquiera de las demás redes.”*⁷⁶

⁷⁵ ACLU v. Janet Reno, 929 F. Supp. 824 (1996), U.S. District Court for the Eastern District of Pennsylvania. <https://www.law.duke.edu/boylesite/aclureno.htm>. Sección I. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁷⁶ Network Working Group, Marine, A. et al., Answers to Commonly asked New Internet User Questions. Request for Comments 1594, marzo 1994. <ftp://ftp.rfc-editor.org/in-notes/rfc1594.txt>. Sección 3.1. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

“Internet es una red virtual conformada por la interconexión de subredes físicas localizadas en todas partes del mundo”.⁷⁷

“Internet es el conjunto de redes, servidores, ruteadores, medios de transmisión y otros equipos que están conectados entre sí para que puedan intercambiar paquetes con información siguiendo las especificaciones del protocolo TCP/IP”⁷⁸

La palabra Internet proviene de un proyecto de investigación militar del Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América desarrollado en la guerra fría con el objetivo de que, en el hipotético caso de un ataque ruso, se pudiera tener acceso a la información militar desde cualquier punto del país, a través del enlace de redes que hiciera posible una comunicación transparente entre múltiples redes de computadoras interconectadas, a lo cual se le conoció como Internetting y que luego derivó en la palabra Internet.

El concepto Internet *“tiene sus raíces en el idioma inglés y se encuentra conformado por el vocablo inter (que significa entre) y net (proveniente de network que quiere decir red electrónica) y hace referencia a “La Red” que conecta a las computadoras mundialmente mediante el protocolo TCP/IP”⁷⁹*

El Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América creó en 1958 la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados de Defensa, más conocida por su acrónimo “DARPA”, proveniente de su nombre original en inglés Defense Advanced Research Projects Agency, la cual es un centro de investigación y desarrollo de nuevas tecnologías para uso militar, cuya *“misión es mantener la superioridad tecnológica de investigaciones de vanguardia”⁸⁰*

DARPA fue creado como respuesta al lanzamiento del programa SPUTNIK de la entonces Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, el cual *“fue una serie de misiones espaciales no tripuladas lanzadas por la Unión Soviética a finales de los años 1950 para demostrar la viabilidad de los satélites artificiales en órbita terrestre. El nombre “Sputnik” (“Спутник”) proviene del ruso y su significado es “satélite” o “compañero de viaje”.⁸¹*

Recordemos que durante la década de los años 1960, en plena guerra fría (*“concepto utilizado para nombrar el conflicto de carácter político, económico y social entre la URSS y Estados Unidos, surgido por las pretensiones imperialistas de este último al concluir la Segunda Guerra Mundial. Este conflicto fue la clave de las relaciones internacionales mundiales durante casi medio siglo y se libró en los frentes político, económico y propagandístico, pero sólo de forma muy limitada en*

⁷⁷ Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kuhlmann Federico. Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones: Aspectos Legales. Editorial Porrúa, S.A. México, 2005. p. 18

⁷⁸ Luz Álvarez Clara. Internet y Derechos fundamentales. Editorial Porrúa, S.A. México 2011. p. 20

⁷⁹ Concepto de Internet. <https://concepto.de/internet/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸⁰ Defense Advance Research Projects Agency. www.darpa.mil. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸¹ El Universo. El Programa Sputnik. www.yupis.com.mx/educativo/universo-tema0002.html. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

*el frente militar.*⁸²), la cual tuvo su inicio poco después de la Segunda Guerra Mundial (1945) y concluyó con la extinción de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (1991), existía la amenaza constante de posibles ataques nucleares entre los Estados Unidos de América (EUA) y la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), y las redes de telecomunicaciones con un sistema centralizado serían un blanco perfecto para dejar sin comunicaciones a los EUA y poder atacarlo.

Ello motivo a DARPA a iniciar una investigación con el objeto de crear una red que fuera tan robusta que permitiera la comunicación durante tiempos de guerra y que proveyera conectividad aun cuando la red hubiera sido destruida de forma importante.

De esta manera, por encargo del Departamento de Defensa de los Estados Unidos, se gestó la Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados, conocida por su acrónimo “ARPANET”, proveniente de su nombre original en inglés Advanced Research Projects Agency Network, *“como banco de pruebas para las nuevas tecnologías de red”*⁸³, con el objetivo de establecer un nexo de comunicación mediante la conexión de enlaces entre varias universidades y centros de investigación a través de ordenadores (computadoras).

*Y “aun cuando el esquema que se convirtió en ARPANET estaba claramente enfocado en sitios académicos, esto no significa que la agenda de las ciencias de la computación fuera la que dominaba totalmente. Pues no debe olvidarse que estas máquinas estaban estrechamente ligadas con el trabajo de defensa de una manera u otra, en cualquier lugar en que estuvieran.”*⁸⁴

Los enlaces entre redes de universidades y centros de investigación fueron aceptados rápidamente y se comenzaron a conectar más y más redes, hasta formar lo que hoy es Internet.

El crecimiento de Internet ha sido fruto de la conectividad que demanda la cooperación de los proveedores de servicios, encontrando en la liberalización y competencia de las comunicaciones un terreno propicio para su crecimiento.

La cultura de la comunidad Internet se basa en compartir información, promover la investigación y el aprendizaje un paso más allá de lo existente, derivado de la labor intelectual y creativa de sus usuarios que de manera desinteresada colaboran en ello.

Especialmente en sus orígenes y durante el final del siglo XX, la comunidad de Internet abrazó el principio de compartir información y conocimiento.

⁸² Guerra Fría. https://www.ecured.cu/Guerra_Fria. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸³ ¿Qué significa ARPANET (Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados)? Definición. <http://www.cavsi.com/preguntasrespuestas/arpamet-red-de-la-agencia-de-proyectos-de-investigacion-avanzados/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸⁴ Winston Brian. Media Technology and Society. A History: From the Telegraph to the Internet. Routledge. London and New York, 1998. p. 327

“Internet fue fundado en un ambiente de colaboración. Fundado por académicos, el intercambio abierto de información se convirtió en un dogma básico de Internet. Esto está en contraste directo con los ambientes de las redes de cómputo corporativas, donde la presunción es que todo acceso es denegado a menos que se cuente con autorizaciones expresas, y donde se toman medidas para garantizar la seguridad.”⁸⁵

Existen diversos servicios y aplicaciones en Internet cuya naturaleza misma es el compartir información, documentos y conocimientos, como es la transferencia de archivos, el correo electrónico o la World Wide Web (abreviada WWW) cuya meta en un principio *“era ser un espacio compartido de información a través del cual personas y maquinas pudieran comunicarse”⁸⁶*.

La World Wide Web o Red Informática Mundial (abreviada WWW) es una red de alcance mundial que *“consiste en un complejo sistema de hipertextos e hipermedios interconectados entre sí y a los que puede tenerse acceso mediante una conexión a Internet y un conjunto de software especializado”⁸⁷*.

La WWW es una plataforma de comunicación para compartir conocimiento e información de fuentes diversas y el requisito para publicar información, es decir subir información al WWW, es conectar una computadora con cierto software y estándares aprobados por el Word Wide Web Consortiun, que es una *“comunidad internacional donde las organizaciones miembro, personal a tiempo completo y el público en general trabajan conjuntamente para desarrollar estándares Web”⁸⁸*.

“Desde la óptica de los clientes, puede verse a la WWW como una gran colección de páginas de información que se almacenan en servidores Web conectados a Internet y que pueden ligarse entre ellas por medio de referencias o apuntadores. Los clientes principales son los browsers o navegadores: Netscape Navigator o Microsoft Internet Explorer, mientras que los servidores Web HTTP pueden ser: Apache o Microsoft Internet Information Server”⁸⁹

Básicamente, un servidor Web es *“una gran computadora que guarda y transmite datos vía el sistema de redes llamado Internet. Cuando un usuario entra en una página de Internet, su navegador se comunica con el servidor, enviando y recibiendo datos que determinan qué es lo que verá en su pantalla. Por esto, podemos sintetizar el concepto: los servidores Web existen para almacenar y transmitir datos de un sitio según son solicitados por el navegador visitante. La principal función de un servidor Web es almacenar los archivos de un sitio y emitirlos por Internet para que las páginas que aloja puedan ser visitadas por los usuarios.”⁹⁰*

⁸⁵ Ferrera Gerald R. CyberLaw. Text and Cases. West Thomson Learning. Cincinnati, USA, 2000. pp. 8 y 9

⁸⁶ Berners Lee Tim. The World Wide Web: past, present and future, 1996. www.w3.org/people/Berners-Lee/1996/ppf.html. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸⁷ ¿Qué es la World Wide Web?. <https://concepto.de/www/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸⁸ Word Wide Web Consortiun. <https://www.tecnoaccesible.net/node/3808>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁸⁹ Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kulhmann Federico. op. cit. p. 28

⁹⁰ ¿Qué son los servidores Web y por qué son necesarios? <https://duplika.com/blog/que-son-los-servidores-web-y-por-que-son-necesarios/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Sin los servidores Web, la Internet no existiría como se conoce, puesto que son el depositario de todo el contenido que existe en Internet.

Publicar información en la WWW es en cierta forma sencillo, lo cual permite que las personas y las organizaciones tengan su propia página web, además la persona que lo realiza puede decidir si es de acceso libre o si requiere de alguna autorización, como por ejemplo acceder a la información de un periódico mediante el pago de una suscripción.

El software necesario para visitar la WWW es un navegador o explorador, como Internet Explorer, Mozilla Firefox, Google Chrome, etc., que consiste en *“un programa informático que permite al usuario ingresar a las páginas web que desee, siempre que conozca la dirección URL en donde se encuentran.”*⁹¹.

Un navegador web no hace otra cosa que conectarse a través de Internet con el servidor en el que está la información que buscamos y solicitarle las instrucciones de diseño y de ensamblaje visual que permiten recuperar el texto, las imágenes y el ordenamiento de las mismas que componen una página web y mostrárnosla ya terminada.

La URL o Uniform Resource Locator que en español significa Localizador Uniforme de Recursos, *“es la dirección específica que se asigna a cada uno de los recursos disponibles en la red con la finalidad de que estos puedan ser localizados o identificados. Así, hay un URL para cada uno de los recursos (páginas, sitios, documentos, archivos, carpetas) que hay en la World Wide Web”*⁹².

Se conoce como página web, página electrónica o página digital a un *“documento digital de carácter multimediático (es decir, capaz de incluir audio, video, texto y sus combinaciones), adaptado a los estándares de la World Wide Web (WWW) y a la que se puede acceder a través de un navegador web y una conexión activa a Internet. Se trata del formato básico de contenidos en la red.”*⁹³

En Internet existen más de mil millones de páginas Web de diversa índole y diverso contenido, provenientes del mundo entero y en los principales idiomas hablados. Esto representa el principal archivo de información de la humanidad que existe actualmente, almacenado en miles de servidores ubicados a lo largo y ancho del planeta, a los que es posible acceder velozmente gracias a un sistema de protocolos de comunicación HTTP, TCP e IP.

Los protocolos son *“conjuntos de reglas y procedimientos que deben seguir los dispositivos involucrados en una comunicación para poder transferir datos en una red o interconexión de redes. Dado que lograr esta comunicación es un problema*

⁹¹ ¿Qué es un navegador web? <https://concepto.de/navegador-web/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁹² Significado de URL. <https://www.significados.com/url/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁹³ ¿Qué es una página web?. <https://concepto.de/pagina-web/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

*complejo, se utilizan varios protocolos, cada uno de los cuales realiza una función más o menos sencilla.*⁹⁴

El protocolo HTTP. HTTP es una sigla que significa HyperText Transfer Protocol o Protocolo de Transferencia de Hipertexto, y *“es un protocolo de transferencia de hipertexto que se usa en la Web”*.⁹⁵

El hipertexto es *“una herramienta de creación, enlace y distribución de información de diversas fuentes, que opera en base a una estructura no secuencial sino asociativa, es decir, no lineal, directa, sino que lleva de una cosa a otra, muy a la manera del pensamiento humano.”*⁹⁶

Esto se da mediante enlaces asociativos denominados hipervínculos o referencias cruzadas que llevan de un documento principal a otros secundarios en los cuales es posible rescatar información suplementaria o complementaria. A esta dinámica se la denomina enlace o *link* (del inglés) y no se limita a información escrita o textual, sino que puede enlazar con imágenes, sonidos, documentos audiovisuales, páginas web enteras o cualquier otra forma de acción digital (enviar un e-mail, descargar un archivo, etc.).

Protocolo TCP. TCP es una sigla que significa que significa Protocolo de Control de Transmisión, el cual es uno de los principales protocolos de *“la capa de transporte que ofrece un servicio confiable de intercambio de flujo de bytes a diferentes protocolos de la capa de aplicación.”*⁹⁷

*“TCP es un protocolo orientado a conexión, es decir, que permite que dos máquinas que están comunicadas controlen el estado de la transmisión.”*⁹⁸

En el nivel de aplicación, posibilita la administración de datos que vienen del nivel más bajo del modelo TCP/IP, o van hacia él, es decir, el protocolo IP. Cuando se proporcionan los datos al protocolo IP, los agrupa en datagramas IP, fijando el campo del protocolo para que sepa con anticipación que el protocolo es TCP.

Un datagrama es *“un fragmento de paquete que es enviado con suficiente información como para que la red pueda simplemente encaminar el fragmento hacia el equipo terminal de datos receptor, de manera independiente a los fragmentos restantes. Es una unidad de datos que se encuentra asociada a una red de conmutación de paquetes. Es habitual que estos se encuentren estructurados en secciones de cabecera y datos transmitidos en carga útil. Gracias al uso de los datagramas obtenemos un servicio de comunicación sin conexión a través de una red de conmutación de paquetes.”*⁹⁹

⁹⁴ Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kulhmann Federico. op. cit. p. 23

⁹⁵ Definición de HTTP. <https://www.definicionabc.com/tecnologia/http.php>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁹⁶ ¿Qué es un Hipertexto?. <https://concepto.de/hipertexto/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁹⁷ Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kulhmann Federico. op. cit. p. 24

⁹⁸ ¿Qué es el protocolo TPC?. <https://es.ccm.net/contents/281-protocolo-tcp>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

⁹⁹ Datagrama, características a tener en cuenta. <https://www.obs-edu.com/int/blog-investigacion/sistemas/datagrama-caracteristicas-tener-en-cuenta>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Entre las principales características del protocolo TCP se pueden mencionar las siguientes: permite poner nuevamente los datagramas en orden cuando vienen del protocolo IP, permite el monitoreo del flujo de los datos y así evitar la saturación de la red, permite que los datos se formen en segmentos de longitud variada para entregarlos al protocolo IP, permite multiplexar los datos, es decir, que la información que viene de diferentes fuentes (por ejemplo, aplicaciones) en la misma línea pueda circular simultáneamente y, por último, TCP permite comenzar y finalizar la comunicación amablemente.

Con el uso del protocolo TCP, las aplicaciones pueden comunicarse en forma segura (gracias al sistema de acuse de recibo del protocolo TCP) independientemente de las capas inferiores.

Esto significa que los *routers* o *enrutadores*, que funcionan en la capa de Internet y que son *“dispositivos de interconexión de redes informáticas que permite asegurar el enrutamiento de paquetes entre redes o determinar la ruta que debe tomar el paquete de datos”*¹⁰⁰, solo tienen que enviar los datos en forma de datagramas, sin preocuparse con el monitoreo de datos porque esta función la cumple la capa de transporte (o más específicamente el protocolo TCP).

Además de su función de enrutar, los routers o enrutadores también se utilizan para manipular los datos que circulan en forma de datagramas, para que puedan pasar de un tipo de red a otra y como no todas las redes pueden manejar el mismo tamaño de paquetes de datos, los routers o enrutadores deben fragmentar los paquetes de datos para que puedan viajar libremente.

Así, durante una comunicación usando el protocolo TCP, las dos máquinas deben establecer una conexión. La máquina emisora (la que solicita la conexión) se llama cliente y la máquina receptora se llama servidor. Por eso, es que se dice que se está en un entorno Cliente-Servidor, donde las máquinas de dicho entorno se comunican en modo en línea, es decir, que la comunicación se realiza en ambas direcciones.

Para posibilitar la comunicación y que funcionen bien todos los controles que la acompañan, los datos se agrupan; es decir, que se agrega un encabezado a los paquetes de datos que permitirán sincronizar las transmisiones y garantizar su recepción.

El protocolo IP. IP es una sigla que significa que significa Internet Protocol, *“es el pegamento que une a las redes físicas que constituyen Internet y es por lo tanto el responsable de hacerla parecer como una red virtual única. IP es un protocolo de la capa de Red que se implementa tanto en los clientes y servidores como en los enrutadores que enlazan las redes. IP define un esquema de direccionamiento lógico que asigna a cada máquina un identificador universal y coloca estas direcciones en*

¹⁰⁰ Router. <https://www.ecured.cu/Router>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

el encabezado de sus mensajes, denominados datagramas, para permitir la entrega de éstos a través de un camino que puede cruzar por múltiples redes físicas que se encuentran entre máquina fuente y máquina destino.”¹⁰¹

Los datos circulan en Internet en forma de datagramas también conocidos como paquetes. Los datagramas son datos encapsulados, es decir, datos a los que se les agrega un encabezado que contiene información sobre su transporte, como la dirección IP de destino.

Mientras que las direcciones IP *“son una serie de números divididos por puntos que identifican un host de Internet”¹⁰²*, son de 32 bits y están divididas en dos partes: número de red e identificador de maquina en la red.

Por su parte un Host *“o anfitrión, es un ordenador que funciona como el punto de inicio y final de las transferencias de datos. Más comúnmente descrito como el lugar donde reside un sitio Web. Un host de Internet tiene una dirección de Internet única (dirección IP) y un nombre de dominio único o nombre de host.”¹⁰³*

Y bit es *“la unidad más pequeña de almacenaje que puede tomar un ordenador”¹⁰⁴*.

Ahora bien, cada servidor Web y cada ordenador (computadora, tablet, teléfono) conectada a Internet, poseen asignada una dirección IP única e irrepetible que lo identifica en la red. Esta dirección IP puede pensarse como los datos del remitente de una carta postal. Así cuando se desea ver un sitio Web el ordenador envía un pedido desde la dirección IP del solicitante hacia la dirección IP del servidor Web que aloja los archivos del sitio en cuestión, entonces, el servidor Web responde devolviendo los datos a la dirección IP solicitante, esto es lo que pasa todo el tiempo que se navega sitios en Internet.

Así, cuando un usuario accede a una URL, el cliente web (navegador) consulta al servidor de nombre de dominio, el cual le indica la dirección IP del equipo deseado. La estación de trabajo envía la solicitud al router o enrutador más cercano, es decir, a la pasarela predeterminada de la red en la que se encuentra y este router o enrutador determina así el siguiente equipo al que se le enviarán los datos para poder escoger la mejor ruta posible y para hacerlo, el router o enrutador cuenta con tablas de enrutamiento actualizadas, que son verdaderos mapas de los itinerarios que pueden seguirse para llegar a la dirección de destino.

Las comunicaciones en Internet viajan a través de redes de telecomunicaciones, empleando diversos medios de transmisión y equipos (computadora, tablet, teléfono, etc.) para que el usuario pueda entrar a Internet.

¹⁰¹ Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kulhmann Federico. op. cit. pp. 24 y 25

¹⁰² Luz Álvarez Clara. op. cit. p. 18

¹⁰³ ¿Qué es un Host? Definición de Host. <https://www.masadelante.com/faqs/host>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¹⁰⁴ ¿Qué es un bit?. <https://culturacion.com/que-es-un-bit-y-un-byte/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

El término telecomunicaciones “se refiere a la transmisión de información a distancia, independientemente del medio de transmisión, la tecnología y los equipos que se ocupen. Todos estos elementos son importantes para considerar el acceso a Internet.”¹⁰⁵

*“Las redes de telecomunicaciones están formadas por medios de transmisión (p. ej., fibra óptica, enlaces de frecuencias) y diversos equipos (p. ej., centrales, conmutadores, ruteadores). Los medios de transmisión y los equipos están en función de la tecnología y los servicios que se pretendan prestar. La operación esencial de las redes de telecomunicaciones es la transmisión de señales de un punto a otro. Esas señales pueden ser voz, datos, video o cualquier combinación de éstos, y las señales pueden contener información.”*¹⁰⁶

En términos generales, la infraestructura de las telecomunicaciones se lleva a cabo a través de redes alámbricas de telefonía, redes inalámbricas de telefonía, redes de distribución por cable y sistemas de comunicación vía satelital, entre otros.

Y en palabras simples, el usuario requiere de un equipo (computadora, tablet, teléfono, etc.) para acceder a la red de telecomunicaciones que llevará su comunicación a otro usuario, mismo que también debe estar conectado a la red con su propio equipo.

Una vez que se tiene acceso a Internet, existe una amplia variedad de diferentes métodos de comunicación y de intercambio de información a través de la red (correos electrónicos, chats, transferencia de archivos, la WWW, etc.).

Estos muchos métodos de comunicación y de obtener información están evolucionando constantemente, por lo que es difícil establecer su categorización de manera precisa.

II.2 Internet y derechos humanos.

*“En el Estado constitucional de derecho contemporáneo, desarrollado a partir de la terminación de la Segunda Guerra Mundial, el Estado, el derecho y todas las demás instituciones y bienes, constituyen unos medios al servicio del individuo –de la persona humana, del individuo como fin en sí mismo-. Por esta renovada filosofía política homocéntrica, enarbolada después de las catástrofes humanitarias generadas por el propio hombre, las nuevas tecnologías, productos de los avances científicos como la Internet, deben estar al servicio del hombre y de la humanidad y coexistir de manera pacífica y armónica con él y ella.”*¹⁰⁷

¹⁰⁵ Luz Álvarez Clara. op. cit. p. 19

¹⁰⁶ Luz Álvarez Clara. op. cit. pp. 21 y 22

¹⁰⁷ Salazar Jaramillo Rafael. Derechos Humanos e Internet. Derecho y Realidad. Núm. 24. II semestre de 2014 Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UPTC. Colombia, 2014. p. 281

La finalización de la Segunda Guerra Mundial condujo a una reacción de la comunidad internacional tendente a instaurar mecanismos de protección de carácter universal y regional de los derechos humanos, que tuvieran un carácter complementario a la jurisdicción nacional de cada Estado, por lo que, en la actualidad, la protección de derechos humanos no es competencia exclusiva de cada Estado Nación.

Así, diversos organismos internacionales, como la Organización de Naciones Unidas, se han encargado de establecer declaraciones, convenios y tratados para garantizar los derechos humanos, lo que permite hablar de una “tutela multinivel” de los derechos fundamentales.

“La expresión “tutela multinivel” es de uso cada vez más común entre los especialistas en materia de derechos humanos. Incluso es habitual encontrarla en documentos oficiales de muy diversas instituciones directa o indirectamente vinculadas, en el ejercicio de sus funciones, con la protección de los derechos y libertades de las personas. Y con ella, en general, no nos referimos a otra cosa que al fenómeno de la proliferación de catálogos e instrumentos de garantía que operan en distintos niveles y con distinto grado de eficacia. O, en otros términos, a la existencia de varias esferas superpuestas de protección. En definitiva, con la locución tutela multinivel normalmente pretendemos poner de manifiesto, simple y llanamente, la realidad de la expansión del ámbito de protección de los derechos a las esferas internacional y/o supranacional.”¹⁰⁸

De tal suerte que en el ámbito nacional encontramos un catálogo de derechos fundamentales en la Constitución que cada ordenamiento jurídico ha emitido, mientras que en el orden internacional existen auténticos catálogos de derechos en las declaraciones como la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948) y la Declaración Americana de Derechos Humanos (1948) y con mayor grado de coercitividad en convenciones y tratados internacionales, como el Protocolo de Derechos Civiles y Políticos (1976), el Protocolo de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1976), entre otros muchos instrumentos de carácter universal emitidos a lo interno de las Naciones Unidas (ONU).

Y a nivel de sistemas regionales de protección encontramos la Convención Europea de Derechos y Libertades Fundamentales (1950), la Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969) y posteriormente la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos (1981).

Lo que presupone la existencia de una multiplicidad de cartas constitucionales (en sentido material), así como de mecanismos jurisdiccionales para garantizar la protección y efectividad de los derechos fundamentales, lo cual es la base esencial del Estado Constitucional de Derecho.

¹⁰⁸ Montesinos Padilla Carmen. Voces de Cultura de la Legalidad. Tutela multinivel de los derechos: concepto, marco teórico y desafíos actuales. Eunomía Nº 11 (Octubre 2016 – Marzo 2017). Universidad Carlos III de Madrid. España 2017. <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/3288>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

En el ámbito nacional la tutela de los derechos reconocidos en la Constitución corresponde a las Cortes, Tribunales, Salas Constitucionales o a las Cortes Supremas. A nivel convencional existen Sistemas Regionales de Protección: europeo, interamericano y africano, dotados de sus respectivos órganos jurisdiccionales.

En el continente americano existe el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos conformado por dos órganos: La Comisión Interamericana y la Corte Interamericana de Derechos Humanos (denominada comúnmente la "Corte de San José", la cual lleva a cabo la función jurisdiccional contenciosa y consultiva, y ha creado una vasta jurisprudencia en la que ha reprochado la práctica sistemática de las desapariciones forzadas en muchos ordenamientos de la región, la inconventionalidad de las leyes de amnistía y desarrollado ampliamente la protección judicial y las garantías del debido proceso, los derechos políticos, la protección de las comunidades indígenas y grupo vulnerables, las libertades de expresión e información, las condiciones mínimas de los centros penitenciarios, la exigibilidad de los Derechos Económicos Sociales y Culturales (DESC) y los derechos de los niños, etc.).

De esta forma, a los derechos reconocidos en la Constituciones Nacionales, tutelados por los Tribunales y Cortes Constitucionales de cada país, se suman los consagrados en los Convenios supranacionales de derechos humanos, cuya salvaguarda se atribuye a su vez a Tribunales del ámbito supranacional, lo que ha permitido hablar de una tutela multinivel de los derechos humanos.

Ahora bien, los avances científicos y tecnológicos presentes en un mundo globalizado como el que caracteriza nuestra actual sociedad han tenido un impacto significativo en los derechos fundamentales.

El surgimiento de nuevas tecnologías como Internet que han permitido la utilización del correo electrónico, las redes sociales y la firma digital, entre otros, son manifestaciones que han influido en los derechos fundamentales pues han cambiado el ejercicio de derechos tales como los de acceso a la información, libertad de asociación, libertad de expresión y pensamiento, el derecho a la educación, la salud, pero a la vez han incidido o hecho más vulnerable el derecho a la intimidad de las personas.

Así, las libertades han podido crecer y ampliarse significativamente hacia nuevas fronteras de la actuación humana gracias al progreso tecnológico. Sin embargo, las nuevas tecnologías no solo han producido el crecimiento de la libertad, por así decirlo, toda vez que, la tecnología puede estar al servicio tanto del hombre bueno o como del hombre malo, del gobernante iluminado o del gobernante tirano, etc., por lo que en un Estado Constitucional liberal la dirección política debe dirigirse siempre a intervenciones que valoricen y acrecienten la libertad del individuo.

No cabe duda, que Internet constituye el fenómeno de mayor importancia de las Nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación, así como en el avance de los sistemas de información y comunicación a escala mundial.

Internet forma parte de la última gran revolución que ha cambiado a la humanidad, en lo económico, político y social y se ha establecido como un medio de comunicación abierto y universal, que permite la verdadera globalización de la sociedad, más allá de las fronteras de los Estados Nacionales.

Gracias a Internet cada ciudadano, sin moverse de su casa, puede acceder a los centros de documentación más importantes del mundo, puede realizar las más diversas operaciones financieras y comerciales nacional e internacionalmente, gozar de una enorme oferta de entretenimientos de la más diversa especie, y se puede comunicar con otros usuarios de la red sin limitaciones de número ni distancia.

La explosión de su crecimiento se ha debido principalmente a la difusión de múltiples ordenadores personales equipados con módem y con posibilidades de conectarse a la red telefónica.

Internet, como medio de comunicación masivo, facilita, permite y materializa el derecho de propiedad individual y colectiva, los derechos de libertad de pensamiento, conciencia y religión, como su libertad de manifestarlos, el derecho de libertad de opinión y de expresión, también facilita la participación del individuo en las actividades culturales.

De manera autónoma, Internet es un derecho al avance científico y tecnológico, y a sus beneficios, como lo son el derecho al estudio y al trabajo virtual etc., además, concede unos derechos subjetivos patrimoniales por la producción en él, de carácter científico, material o literario.

Así, no hay discusión sobre el carácter de Internet como un medio por el cual se ejercen derechos fundamentales, por lo que independientemente de la motivación subjetiva, cada acción de participación en comunidad mediante la tecnología constituye un ejercicio de libertades cuyo deber de respeto identifica como correlativo a un derecho humano.

De este modo, la libertad de expresión se ejerce con artículos en *blogs*, *tuits*, videos, *memes* e incluso al marcar “me gusta” en redes sociales.

Los derechos a la participación política y a la transparencia gubernamental se practican a través de plataformas de datos abiertos o información pública, y de solicitudes de transparencia dirigidas a los órganos públicos.

Los derechos de reunión y asociación se ejercitan por medio de mensajes en grupos de Facebook, foros de discusión o sitios de seguidores; y, el derecho a la protesta

se hace más eficaz cuando hablan compañeros de luchas políticas para organizarse y salir a marchar.

El envío de autofotos íntimas o la búsqueda de potenciales parejas mediante aplicaciones como Tinder o Grindr fortalecen la práctica del derecho a la autonomía sexual y reproductiva.

Buscar información sobre intereses íntimos a través de mecanismos anónimos o comunicarse por medio de programas cifrados ayuda a ejercer la privacidad.

Sin embargo, *“si bien es cierto Internet ha sido una herramienta liberadora en muchos sentidos, también es cierto que con ella las afectaciones y violaciones a los derechos humanos se replican e intensifican. La discriminación, los discursos de odio y el acoso son tan sólo algunos ejemplos de esto.”*¹⁰⁹

Además, los derechos a la privacidad y la autonomía están en un riesgo cada vez mayor frente a la vigilancia de nuestras comunicaciones privadas en Internet. En México, dos ejemplos de esto son los artículos 189 y 190 de la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión, que obligan a las empresas de telecomunicaciones a retener datos de identificación de llamadas y mensajes de sus usuarios, y la compra que hizo el gobierno mexicano de casi seis millones de euros en *software* de espionaje de la empresa Hacking Team.

*“El comisionado presidente del INAI afirmó que en una democracia es inaceptable que herramientas como el software Pegasus, adquirido por el Estado para combatir ilícitos, haya sido utilizado sin el debido protocolo y “burlando la legalidad” para vigilar a periodistas, defensores de derechos humanos y representantes de la sociedad civil organizada.”*¹¹⁰

Lo anterior ilustra las dificultades que el ejercicio de los derechos fundamentales encuentra en el entorno digital, por lo que resulta fundamental tomar en consideración algunas acciones en el ámbito institucional con el fin de disminuir los riesgos para las personas en cuanto a su privacidad, la protección de sus datos personales y la salvaguarda de otros derechos que podrían ser vulnerados.

Ello, aunado a diversos factores como la globalización, los avances científicos y tecnológicos o la internacionalización de derechos humanos, ha dado lugar al surgimiento de nuevos derechos que están relacionados con intereses difusos o colectivos de la sociedad, como por ejemplo el derecho a la paz, la protección del medio ambiente, los derechos del consumidor, así como con temas relacionados como los avances científicos, entre ellos el acceso a Internet como derecho fundamental.

¹⁰⁹ Vela Estefanía y Erika Smith. La violencia de género en México y las tecnologías de la información en Internet en México. Derechos Humanos en el Entorno Digital. Derechos Digitales. México, 2016. p. 55

¹¹⁰ Gobierno de EPN Tendrá que aclarar compra de software espía Pegasus. CC News. Cultura Colectiva, martes 26 de marzo de 2019. <https://news.culturacolectiva.com/mexico/gobierno-de-epn-tendra-que-aclarar-compra-de-software-espia-pegasus/>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Por lo que existe una tendencia en el ámbito constitucional y convencional que ha reconocido el acceso a Internet como un derecho fundamental, lo cual responde a un cambio de paradigma que han potenciado las tecnologías de la información y comunicación (TIC).

“El derecho de acceso a Internet, el cual debe considerarse un derecho social, o más bien una pretensión subjetiva que debe ser satisfecha con prestaciones públicas, al igual que el derecho a la educación, de la salud y previdencia social. Un servicio universal que las instituciones nacionales deben garantizar a sus ciudadanos a través de inversiones estatales, políticas, sociales y educativas, elecciones de gasto público. En efecto, cada vez más el acceso a la red de Internet y el desarrollo de esa actividad, constituye el modo en el cual el sujeto se relaciona con los poderes públicos, y por lo tanto, ejerce sus derechos. El uso de Internet se está convirtiendo en una herramienta imprescindible para la libertad de expresión y para el acceso a la información. Más que una posibilidad de comunicación, se está convirtiendo en una necesidad debido al periodo de globalización que hoy se vive. En este sentido, los Estados tienen la obligación de promover el acceso universal a Internet para garantizar el disfrute efectivo del derecho a la libertad de expresión. El acceso a Internet también es necesario para asegurar el respeto de otros derechos, como el derecho a la educación, la atención de la salud y el trabajo, el derecho de reunión y asociación, y el derecho a elecciones libres.”¹¹¹

En México, *“el acceso a Internet es considerado un derecho constitucional. A partir de la Reforma en Telecomunicaciones promulgada en 2013, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce este derecho para todas las mexicanas y mexicanos. La importancia de Internet es que es un habilitador de otros derechos fundamentales como el derecho a la información, derecho a la privacidad y derecho de acceso a las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TICs), a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones.”¹¹²*

En el ámbito internacional, el 27 de junio de 2018, en su 32º período de sesiones, la Organización de las Naciones Unidas adoptó como Resolución sobre la Promoción, Protección y Disfrute de los Derechos Humanos en Internet: que los derechos de las personas también deben estar protegidos en Internet, en particular la libertad de expresión, que es aplicable sin consideración de fronteras y por cualquier procedimiento que se elija, exhortando a todos los Estados a abordar las preocupaciones relativas a la seguridad en Internet de conformidad con sus obligaciones internacionales en materia de derechos humanos, para garantizar la protección de la libertad de expresión, la libertad de asociación, la privacidad y otros derechos humanos en Internet.

¹¹¹ Miranda Bonilla Haideer. El Acceso a Internet como Derecho Fundamental. Revista Jurídica IUS Doctrina. N° 15, 2016. ISSN-1659-3707. Costa Rica, 2016. pp. 9 y 10

¹¹² En México, el acceso a Internet es considerado un derecho constitucional. <https://www.gob.mx/gobmx/articulos/en-mexico-el-acceso-a-internet-es-un-derecho-constitucional>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Y el 4 de julio de 2019, en su 38° período de sesiones, la Organización de las Naciones Unidas adoptó la Resolución sobre la Promoción, Protección y Disfrute de los Derechos Humanos en Internet, que reafirma la importancia de la protección y garantías para el ejercicio de los derechos humanos en línea, en particular la libertad de expresión, independientemente de las fronteras y por conducto de cualquier medio de su propia elección.

Principalmente, acceso a Internet se refiere a un acceso físico, para el cual *“técnicamente se requiere del despliegue físico de redes de telecomunicaciones, de equipo terminal de usuario (p. ej., computadora) y del acceso físico desde las instalaciones del usuario final (p. ej., hogar del usuario o centro comunitario, hasta las redes de telecomunicaciones. Recordando que Internet es la red de redes formada por una multiplicidad de redes de telecomunicaciones que -por su simplicidad- se pueden clasificar en redes de acceso entre las instalaciones del usuario final y la red de telecomunicaciones, y en redes de transporte que son aquellas que enlazan ciudades, países y regiones para que al usar Internet la información se pueda enviar/recibir mundialmente como si se tratara de una red única.”*¹¹³

Para el acceso físico a Internet se requiere que haya disponibilidad del equipo de cómputo del usuario y del servicio de acceso a Internet.

El equipo de cómputo precisa de programas de cómputo (software) que haga posible su utilización y también su inutilización (antivirus), mientras que la disponibilidad del servicio de acceso a Internet está predeterminada por el despliegue de redes de telecomunicaciones existentes en la localidad de que se trate y adicionalmente es menester contar con electricidad. Lo que precisa que los costos de los equipos y programas de cómputo, así como el servicio de Internet sean accesibles y asequibles, es decir, que el precio sea razonable dadas las circunstancias específicas del país o región de que se trate.

Las redes que forman Internet son aquellas telecomunicaciones que usualmente prestan los servicios de telefonía (fija y móvil), televisión por cable o comunicación vía satelital, entre otros, mientras que la capacidad de la red de telecomunicaciones que provee el acceso a Internet determina la velocidad en la que puede transitar la información, si la velocidad es elevada, entonces se estará en presencia de una red de banda ancha, si no, será de banda angosta.

¹¹³ Luz Álvarez Clara. op. cit. p. 148

II.3 Tecnologías de la información y la comunicación.

A través de nuestra historia la tecnología ha sido parte de nuestras vidas, pues desde los orígenes de la humanidad se ha manipulado a la naturaleza a través de técnicas y métodos que permitieron mejorar nuestras de vidas.

La palabra tecnología, etimológicamente está conformada por las voces griegas techné, que tiene un significado relacionado con arte o destreza, y logos con una acepción relativa al orden del cosmos, al conocimiento. El diccionario de la Real Academia Española entiende por tecnología al *“conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico”*¹¹⁴, por lo que, de acuerdo con esta concepción la tecnología sería un elemento de paso, un engranaje, que nos permite utilizar la ciencia y los conocimientos científicos, para mejorar los procesos y las prácticas cotidianas.

Por su parte, tecnología de la información, es la ciencia que estudia *“el procesamiento automático de la información mediante dispositivos electrónicos y sistemas computacionales. Los sistemas informáticos deben contar con la capacidad de cumplir tres tareas básicas: entrada (captación de la Información, procesamiento y salida (transmisión de los resultados). El conjunto de estas tres tareas se conoce como algoritmo”*¹¹⁵.

Mientras que tecnología de la comunicación es la ciencia que *“estudia las técnicas y procesos que permiten el envío y la recepción de información a distancia. La teoría de la comunicación define a ésta como la forma de transmisión de información, la puesta en contacto entre pares, es decir, el proceso por el cual se transmite un mensaje por un canal, entre un emisor y un receptor, dentro de un contexto y mediante un código conocido por ambos”*¹¹⁶, por lo que está relacionada a las teorías y los artefactos que posibilitan el desarrollo de prácticas comunicativas.

De esta manera, las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) es un término que contempla toda forma de tecnología usada para: crear, almacenar, intercambiar y procesar información en sus varias formas, tales como: datos, conversaciones de voz, imágenes fijas o en movimiento, presentaciones multimedia y otras formas, incluyendo aquéllas aún no concebidas. *“Su objetivo principal es la mejora y el soporte a los procesos de operación y negocios para incrementar la competitividad y productividad de las personas y organizaciones en el tratamiento de cualquier tipo de información.”*¹¹⁷

¹¹⁴ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. op cit. p. 1960

¹¹⁵ Definición de Informática. <https://definicion.de/informatica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¹¹⁶ Suárez y Alonso Ramón Carlos. Tecnologías de la Información y la Comunicación. Introducción a los Sistemas de Información y de Telecomunicación. Ideas Propias Editorial. España, 2007. p. 3

¹¹⁷ Ayala Niquen Evelyn Elizabeth y Santiago Raúl González Sánchez. Tecnologías de la Información y la Comunicación. Fondo Editorial de la UIGV. Perú, 2015. p. 28

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el Departamento de Comercio de los Estados Unidos y la Asociación Nacional de Industrias Electrónicas, describen a las TIC como *“el conjunto de actividades de investigación, desarrollo, fabricación, integración, instalación, comercialización y mantenimiento de componentes, subcomponentes, productos y sistemas físicos y lógicos, fundamentados en la tecnología electrónica, así como la explotación de servicios basados en dichas tecnologías, la producción y difusión de contenidos soportados electrónicamente y las aplicaciones de Internet.”*¹¹⁸

Las TIC es una expresión que engloba una concepción muy amplia y a su vez muy variable, respecto a una gama de servicios, aplicaciones y tecnologías, que utilizan diversos tipos de equipos electrónicos (hardware) y de programas informáticos (software), y que principalmente se usan para la comunicación a través de las redes.

Por lo que el sector de las TIC atiende a la totalidad de la industria electrónica (consumo, componentes, electrónica profesional y equipos informáticos y de telecomunicaciones), los servicios audiovisuales y la industria de contenidos, donde pueden distinguirse tres tipos: Terminales, redes y servidores. En los servidores encontramos los contenidos (la información) y para acceder a ellos necesitamos un terminal (ordenador, teléfono móvil, televisión digital). Para alcanzar los contenidos desde las terminales son necesarias las redes de comunicación (redes troncales: fibra óptica y radioenlaces; redes fijas de acceso: cobre original o mejorado o sistemas de cableado eléctrico; así como satelital) que se comercializan a través de los servicios de comunicaciones.

Luego entonces, las TIC se desarrollaron a partir de los avances científicos producidos en los ámbitos de la informática y las telecomunicaciones. *“Es el conjunto de tecnologías que permiten el acceso, producción, tratamiento y comunicación de información presentada en diferentes códigos (texto, imagen, sonido, video)”*¹¹⁹.

Así, el concepto de las TIC surge como convergencia tecnológica de la electrónica, el software y la infraestructura de las telecomunicaciones. *“Las TIC giran en torno a tres medios básicos: la microelectrónica, la informática y las telecomunicaciones; pero giran, no sólo de forma aislada, sino lo que es más significativo, de manera interactiva, lo que permite conseguir nuevas realidades comunicativas”*.¹²⁰

La microelectrónica forma parte de una estructura común que tiene a la electricidad como origen y la electrónica como antecedente más inmediato. *“Es la aplicación de la ingeniería electrónica a componentes y circuitos de dimensiones muy pequeñas, microscópicas y hasta de nivel molecular para producir dispositivos y equipos*

¹¹⁸ Velázquez Ríos Korina. Gobierno Electrónico en México. Camino hacia la Sociedad del Conocimiento. Cámara de Diputados LX Legislatura. México, 2009. p. 32

¹¹⁹ Ayala Niquen Evelyn Elizabeth y Santiago Raúl González Sánchez. op cit. p. 25

¹²⁰ Cabero Almenara Julio. Impacto de las Nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación en las Organizaciones Educativas. Grupo Editorial Universitario. España, 1998. p. 197.

electrónicos de dimensiones reducidas pero altamente funcionales. El teléfono celular, el microprocesador de la CPU y la computadora tipo Palm son claros ejemplos de los alcances actuales de la Tecnología Microelectrónica.”¹²¹

La informática es “la técnica vinculada al desarrollo de la computadora; es un conjunto de conocimientos, tanto teóricos como prácticos, sobre cómo se construye, como funciona y como se emplea ésta. De manera más sencilla se puede definir como la ciencia que estudia la información, y los medios de automatización y transmisión para poder tratarla y procesarla. Se podría decir que la materia prima de la informática es la información, mientras que su objetivo formal es el tratamiento de la misma.”¹²²Mientras que el software es “el equipamiento lógico e intangible de un ordenador. En otras palabras, el concepto de software abarca a todas las aplicaciones informáticas, como los procesadores de textos, las planillas de cálculo y los editores de imágenes. El software es desarrollado mediante distintos lenguajes de programación, que permiten controlar el comportamiento de una máquina. Estos lenguajes consisten en un conjunto de símbolos y reglas sintácticas y semánticas, que definen el significado de sus elementos y expresiones. Un lenguaje de programación permite a los programadores de software especificar, en forma precisa, sobre qué datos debe operar una computadora. Dentro de los tipos de software, uno de los más importantes es el software sistema o software de base, que permite al usuario tener control sobre el hardware (componentes físicos) y dar soporte a otros programas informáticos. Los llamados sistemas operativos, que comienzan a funcionar cuando se enciende la computadora, son software de base.”¹²³

Y, las telecomunicaciones “abarca todas las formas de comunicación a distancia. La palabra incluye el prefijo griego tele, que significa “distancia” o “lejos”. Por lo tanto, la telecomunicación es una técnica que consiste en la transmisión de un mensaje desde un punto hacia otro, usualmente con la característica adicional de ser bidireccional. La telefonía, la radio, la televisión y la transmisión de datos a través de computadoras son parte del sector de las telecomunicaciones. Las Telecomunicaciones también se pudieran definir como el Conjunto de medios de comunicación a distancia o transmisión de palabras, sonidos, imágenes o datos en forma de impulsos o señales electrónicas o electromagnéticas.”¹²⁴

Por su parte, la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión, en su artículo 3, señala que por telecomunicaciones se entiende: “Toda emisión, transmisión o recepción de signos, señales, datos, escritos, imágenes, voz, sonidos o información de cualquier naturaleza que se efectúa a través de hilos, radioelectricidad, medios ópticos, físicos u otros sistemas electromagnéticos, sin incluir la radiodifusión”; Mientras que por red de telecomunicaciones se entiende un: “Sistema integrado por medios de transmisión, tales como canales o circuitos que utilicen bandas de

¹²¹ Que es la Microelectrónica y la Nanotecnología. https://www.equiposylaboratorio.com/sitio/contenidos_mo.php?it=2792. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¹²² Definición de informática. <https://conceptodefinicion.de/informatica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¹²³ Definición de software. <https://definicion.de/software/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¹²⁴ Telecomunicaciones. <https://www.ecured.cu/Telecomunicaciones>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

frecuencias del espectro radioeléctrico, enlaces satelitales, cableados, redes de transmisión eléctrica o cualquier otro medio de transmisión, así como, en su caso, centrales, dispositivos de conmutación o cualquier equipo necesario.”

Por otra parte, las posibilidades de descomponer cualquier tipo de señal analógica (voz, datos, música, etc.) en una señal digital, es decir, en una sucesión de ceros y unos, permite que toda la información pueda ser tratada por un ordenador.

Si bien la tecnología de los ordenadores (computadora) y de los teléfonos es diferente, sus posibilidades se ven enormemente aumentadas si trabajan coordinadamente. La red de telefonía actual no podría existir sin la ayuda de los ordenadores que transforman las señales analógicas en señales digitales y los ordenadores difícilmente podrían intercambiar información sin la ayuda de la red telefónica.

La informática y las telecomunicaciones han dado lugar a la tecnología denominada telemática.

Etimológicamente el término telemática proviene del vocablo griego “tele” que significa “lejos o distancia” y del vocablo de origen latín “matica” que significa información. La telemática se define como “todo el proceso mediante el cual se transfiere información digitalizada a larga distancia. La telemática da cobijo a todo lo referente al contexto científico y tecnológico, abarcando el análisis, diseño, administración y aplicación de las redes y servicios de comunicaciones para el traslado, depósito y procesado de cualquier clase de información englobando todo lo que es el estudio y diseño de tecnologías. Él envió de mensajes de texto desde los celulares y a través de aplicaciones como el WhatsApp representa lo que es la telemática, igual sucede con él envió de correos electrónicos. En la actualidad es posible saber cuál es la ubicación geográfica de una persona simplemente utilizando la aplicación del dispositivo GPS, también se puede disfrutar de todas las transmisiones digitales de televisión y de los llamados servicios de comercio electrónico, todo esto también forma parte del contexto de la telemática.”¹²⁵

Antiguamente cada servicio de telecomunicaciones tenía su propia red, sin embargo, ahora, gracias a la digitalización, es posible disponer de una red única que englobe todos los servicios (teléfono, fax, etc.). Esta única red ofrece grandes ventajas, pues además de los servicios tradicionales, permite ofrecer al usuario un abanico de diferentes servicios avanzados de telecomunicaciones.

Entre las innovaciones que han aparecido en el ámbito de las telecomunicaciones y que han originado el cambio son:

a. La fibra óptica, que asegura la calidad y la velocidad de transmisión de la información en la red.

¹²⁵ Definición de telemática. <https://conceptodefinicion.de/telematica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

b. La transmisión vía satélite, permitiendo interconectar grandes redes de diferentes servicios, como la señal de televisión, que están dispersos geográficamente.

c. La telefonía móvil.

d. Los servicios avanzados de telecomunicaciones, como el correo electrónico, videoconferencia, el fax.

e. Las autopistas de la información que son el soporte físico de la infraestructura global de la información.

Por lo tanto, las TIC son algo más que informática y ordenadores, puesto que no funcionan como sistemas aislados, sino en conexión con otros mediante una red.

También son algo más que tecnologías de emisión y difusión (como televisión y radio), puesto que no sólo dan cuenta de la divulgación de la información, sino que además permiten una comunicación interactiva.

Las características representativas de las TIC son:

- **Inmateriales:** La información no se halla unida a objetos físicos, su soporte son los medios electrónicos que permiten trabajar con datos, códigos que pueden ser visuales, auditivas, audiovisuales y textuales; pueden ser estacionarios o estar en movimiento. Estas tecnologías inciden con fuerza en las características y procesos de acceso y creación de la información.
- **Interconexión:** Hace referencia a la creación de nuevas posibilidades tecnológicas a partir de la conexión entre dos tecnologías. Por ejemplo, la telemática es la interconexión entre la informática y las tecnologías de comunicación, utilizando recursos como: el correo electrónico, el chat, la videoconferencia, las herramientas colaborativas, entre otros.
- **Interactividad:** Permite que el control de la comunicación no se halle en el emisor en todo momento, sino que se desplace hacia el receptor quien adquirirá también la función de transmisor de mensajes, modificando con ello su rol en los procesos comunicativos. La comunicación por computador no respeta niveles lineales, ni direcciones, ni jerarquías porque funcionan en red, en todos los sentidos y direcciones; es multidireccional, permite acceder de individuo a individuo, de individuo a grupo, de grupo a grupo. Mediante las TIC se consigue un intercambio de información entre el usuario y el ordenador, lo que permite adaptar los recursos utilizados a las necesidades y características de los sujetos, en función de la interacción concreta del sujeto con el ordenador.
- **Instantaneidad:** Las redes de comunicación y su integración con la informática han posibilitado el uso de servicios que permiten la comunicación y la transmisión de la información, entre lugares alejados físicamente, de una forma rápida.

- Elevados parámetros de calidad y sonido: El proceso y transmisión de la información abarca todo tipo de información: textual, imagen y sonido, por lo que los avances han sido encaminados a conseguir transmisiones multimedia de gran calidad, lo cual ha sido facilitado por el proceso de digitalización.
- Digitalización: Su objetivo es que la información de distinto tipo (sonidos, texto, imágenes, animaciones) se transmita por los mismos medios al estar representada en un formato único universal. En algunos casos, por ejemplo, los sonidos, la transmisión tradicional se hace de forma analógica y para que puedan comunicarse de forma consistente por medio de las redes telemáticas es necesario su transcripción a una codificación digital, que en este caso se realiza por un soporte de hardware, como el router o un soporte de software para la digitalización.
- Penetración en todos los sectores (culturales, económicos, educativos, industriales, sociales, políticos): El impacto de las TIC no se refleja únicamente en un individuo, grupo, sector o país, sino que, se extiende al conjunto de las sociedades del planeta. Los propios conceptos de “la sociedad de la información” y “la globalización”, tratan de referirse a este proceso. Así, los efectos se extenderán a todos los habitantes, grupos e instituciones, lo que conlleva importantes cambios.

Las TIC están presentes en todos los niveles de nuestra sociedad actual, desde las grandes corporaciones multinacionales, las empresas nacionales, pymes, gobiernos, administraciones, universidades, centros educativos, organizaciones socioeconómicas y asociaciones, profesionales y particulares.

Ordenadores (computadoras), teléfonos móviles, tarjetas de memoria, televisión digital terrestre (TDT), discos versátiles digitales (DVD), portátiles, global position system, (GPS), Internet, etc., son tecnologías que se han convertido en imprescindibles para muchas personas y empresas, así como para los gobiernos.

La incorporación de las TIC a la vida cotidiana fue lenta en un inicio, debido a los altos costos y a la poca penetración de las redes. Sin embargo, conforme las tecnologías han mejorado y reducido sus costos, se ha propagado su uso a nivel mundial. La adopción global de la telefonía móvil, así como el rápido crecimiento de la banda ancha, han promovido que el flujo de ideas y de mercancías se dé en un entorno global.

Las TIC han modificado la manera en la que la gente se informa, comunica, divierte, hace negocios, trabaja y estudia y, en consecuencia, se han convertido en el elemento que ha contribuido al desarrollo de las sociedades que han sabido incorporarlas y aprovecharlas en sus actividades cotidianas.

“Las TIC son potencialmente importantes para las actividades y servicios gubernamentales, la atención y la información sanitaria, la educación y la capacitación, el empleo, la creación de empleos, la actividad económica, la agricultura, el transporte, la protección del medio ambiente y la gestión de los

recursos naturales, la prevención de catástrofes y la vida cultural, así como para fomentar la erradicación de la pobreza y otros objetivos de desarrollo acordados.”¹²⁶

El imparable desarrollo tecnológico basado en las TIC está transformando a la sociedad de forma radical, como antes lo hicieron otros avances, entre los que cabe destacar el fuego, la rueda o la máquina de vapor, llevándola hacia otra etapa de su desarrollo que muchos denominan la “Sociedad de la Información”.

El término “Sociedad de la Información” ha sido usado para describir sistemas socioeconómicos en los que existe un alto empleo de ocupaciones relacionadas con la información y su difusión a través de tecnologías. Ha tenido un especial auge desde la década de 1990, a partir de la expansión de Internet y de las TIC, incluso fue tema central en los debates de las reuniones del G7 de 1995, así como en foros de la Comunidad Europea y la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). En la misma década el gobierno de Estados Unidos y agencias de la ONU (Organización de las Naciones Unidas) y el Banco Mundial adoptan el término y lo incluyen en sus políticas nacionales e internacionales. A partir de esto, la Sociedad de la Información fue el tema central de la Unión Internacional de Telecomunicaciones de 1998, y queda finalmente consolidado en la Cumbre Mundial de 2003 y 2005, que precisamente tuvo el nombre de “Sociedad de la Información”.

“La aplicación de las TIC en los sectores de la sociedad y de la economía mundial ha generado una serie de términos nuevos como, por ejemplo, e-business y e-commerce (negocio y comercio electrónico), e-government (gobierno electrónico), e-health (sanidad electrónica), e-learning (enseñanza a distancia), e-inclusión (inclusión social digital o el acceso a las TIC de los colectivos excluidos socialmente), e-skills (habilidades para el uso de las TIC), e-work (teletrabajo), e-mail (correo electrónico), banda ancha (acceso a las redes de telecomunicación), domótica (control de electrodomésticos en la casa), entre otros.”¹²⁷

Por lo que hace al uso cada vez más común de las TIC en las distintas actividades gubernamentales no solo ha generado distintos impactos que van desde la creación de un nuevo término, el gobierno electrónico o e-gobierno, hasta importantes reformas gubernamentales basadas en la manera en que el uso de estas herramientas puede transformar las relaciones entre el gobierno y los distintos actores que conforman la sociedad.

“Con diversos objetivos, como aumentar la transparencia de la actuación gubernamental, facilitar trámites, promover una mayor participación ciudadana, reducir costos, así como promover servicios de manera más eficiente, las TIC se han ido integrando cada vez más al quehacer gubernamental”¹²⁸

¹²⁶ Informe final de la fase de Ginebra de la Cumbre Mundial sobre La Sociedad de la Información. Ginebra-Palexpo, 10-12 de diciembre de 2003. p. 9. https://www.itu.int/dms_pub/itu-s/md/03/wsis/doc/S03-WSIS-DOC-0009!R1!PDF-S.pdf. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¹²⁷ Suárez y Alonso Ramón Carlos. op. cit. p. 2

¹²⁸ Garson G. D. Digital Government. Principles and Best Practices. Hershey, Idea Group Publishing. Usa, 2004. p. 3.

*“Gobierno electrónico es la selección, implementación y uso de tecnologías de información y comunicación en el gobierno para la provisión de servicios públicos, el mejoramiento de la efectividad gerencial, y la promoción de valores y mecanismos democráticos, así como el desarrollo de un marco regulatorio que facilite iniciativas que usen información de forma intensiva y fomente la sociedad del conocimiento”.*¹²⁹

*“El Gobierno Electrónico es el uso de las tecnologías de la información y comunicación (TIC’s), particularmente la Internet, como una herramienta para alcanzar un mejor gobierno”*¹³⁰.

*“El gobierno electrónico se refiere al uso de tecnologías de información por parte de las agencias gubernamentales que tienen la habilidad de transformar las relaciones entre los ciudadanos, los negocios y otros brazos del gobierno”*¹³¹

*“El gobierno electrónico o e-gobierno consiste en la aplicación innovadora de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) con el objeto de mejorar la gestión pública, el equipamiento tecnológico disponible para el desempeño de las labores de los servidores públicos, así como los medios para atender a los ciudadanos en términos de servicios públicos y transparencia.”*¹³²

Las TIC empleadas en el ámbito del gobierno sirven a una variedad de diversos fines: mejor entrega de los servicios públicos a los ciudadanos, mejor interacción con las empresas e industrias, acceso a la información por parte de la ciudadanía, o de una administración más eficiente del gobierno, con las ventajas de: hacer más productivo el gasto público, facilitar el acceso de la ciudadanía a los servicios públicos y la información gubernamental, aumentar la competitividad, mejorar la eficiencia y la transparencia de gestión, combatir la corrupción, crear vínculos hacia el proceso de democratización y participación ciudadana, fortalecer la interacción y responsabilidad entre la ciudadanía y sus representantes públicos, generar confianza, entre otros.

Por lo que hace a nuestro país, el 10 de junio de 2013, fue promulgado el Decreto de Reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Telecomunicaciones y Competencia Económica, con la finalidad de fomentar la competencia y la inversión en el sector, tener mayor disponibilidad y calidad en los servicios de telecomunicaciones, a menor costo. Estableciendo que el Estado tiene la obligación de garantizar a los mexicanos el derecho de acceso a las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC).

Y con base en ello en noviembre de 2013 fue emitida la Estrategia Digital Nacional en el marco del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, para para fomentar la

¹²⁹ Gil García J. R. y Luna Reyes L. F. Towards a Definition of Electronic. Government. Idea Group Inc. Usa, 2006. p. 5

¹³⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <http://www.oecd.org/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

¹³¹ Banco Mundial. <https://www.bancomundial.org/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

¹³² Cómo va el Gobierno Electrónico en México, según métricas internacionales. cio.com.mx/metricas-de-gobierno-electronico-situacion-de-mexico-segun-metricas-internacionales/. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

adopción y el desarrollo de las TIC e insertar a México en la Sociedad de la Información y el Conocimiento.

“La digitalización se define como la capacidad de un país y su población para usar tecnologías digitales que permitan generar, procesar y compartir información; asimismo, se relaciona con el concepto que describe las transformaciones sociales, económicas y políticas asociadas con la adopción masiva de las TIC.”¹³³

Sobre el particular, el Banco Mundial refiere:

- Que con tecnología digital los países de todo el mundo tienen la oportunidad única de acelerar el desarrollo socioeconómico, conectar a los ciudadanos a los servicios y las oportunidades, y construir un futuro mejor.
- Que la innovación digital tiene el potencial de eliminar muchas de las barreras que se interponen entre las personas y las oportunidades, particularmente para los más pobres y vulnerables.
- Que gracias a las plataformas digitales los individuos, sin importar donde viven, pueden acceder ahora a cantidades sin precedentes de información, aceptar trabajos en línea, matricularse en cursos electrónicos, e incluso recibir atención vital a través de la telemedicina.
- Que la identificación digital ha permitido a millones de personas marginadas comprobar su identidad, ejercer sus derechos y aprovechar servicios esenciales, como salud o educación.¹³⁴

La Estrategia Digital Nacional en el marco del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, señala que su propósito es: *“aumentar la digitalización de México, para que con ello se maximice su impacto económico, social y político en beneficio de la calidad de vida de las personas. Para esto, la Estrategia se compone de cinco objetivos y cinco habilitadores que, en conjunto, permitirán la digitalización de México.”¹³⁵*

Los cinco objetivos de la Estrategia Digital Nacional son:

1. Transformación Gubernamental. Construir una nueva relación entre la sociedad y el gobierno, centrada en la experiencia del ciudadano como usuario de servicios públicos, mediante la adopción del uso de las TIC en el Gobierno de la República.
2. Economía Digital. Desarrollar un ecosistema de economía digital que contribuya a alcanzar un México próspero, mediante la asimilación de las TIC en los procesos

¹³³ Estrategia Digital Nacional. Noviembre 2013. <https://www.gob.mx/mexicodigital/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

¹³⁴ Cfr. Desarrollo Digital. Banco Mundial. <https://www.bancomundial.org/es/topic/digitaldevelopment/overview>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

¹³⁵ Estrategia Digital Nacional. Noviembre 2013. <https://www.gob.mx/mexicodigital/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

económicos, para estimular el aumento de la productividad, el crecimiento económico y la creación de empleos formales.

3. Educación de Calidad. Integrar las TIC al proceso educativo, tanto en la gestión educativa como en los procesos de enseñanza-aprendizaje, así como en los de formación de los docentes y de difusión y preservación de la cultura y el arte, para permitir a la población insertarse con éxito en la Sociedad de la Información y el Conocimiento.

4. Salud Universal y Efectiva. Generar una política digital integral de salud que aproveche las oportunidades que brindan las TIC con dos prioridades: por una parte, aumentar la cobertura, el acceso efectivo y la calidad de los servicios de salud y, por otra, hacer más eficiente el uso de la infraestructura instalada y recursos destinados a la salud en el país.

5. Seguridad Ciudadana. Utilizar a las TIC para prevenir la violencia social, articulando los esfuerzos de la ciudadanía y de las autoridades en torno a objetivos comunes para promover la seguridad, y también para prevenir y mitigar los daños causados por desastres naturales.

Y los cinco habilitadores de la Estrategia Digital Nacional son:

1. Conectividad. Desarrollo de redes y la ampliación del despliegue de una mejor infraestructura en el territorio nacional, la ampliación de la capacidad de las redes existentes, y el desarrollo de competencia en el sector de TIC para estimular la reducción de precios.

2. Inclusión y Habilidades Digitales. Se refiere al desarrollo equitativo de habilidades para operar tecnologías y servicios digitales, contemplando la cobertura social y el desarrollo de habilidades con equidad de género.

3. Interoperabilidad. Se refiere a las capacidades técnicas, organizacionales, de gobernanza y semánticas, necesarias en los sistemas tecnológicos para compartir información y transacciones de forma consistente.

4. Marco Jurídico. Se refiere a la armonización del marco jurídico con la finalidad de propiciar un entorno de certeza y confianza favorables para la adopción y fomento de las TIC.

5. Datos abiertos. Se refiere a la disponibilidad de información gubernamental en formatos útiles y reutilizables por la población en general, para fomentar el emprendimiento cívico e impulsar la transparencia, mejorar los servicios públicos y detonar mayor rendición de cuentas.

El nuevo gobierno (2019-2024) no ha emitido su Estrategia Nacional Digital.

Así tenemos que hoy en día las TIC se han incorporado a casi todas las actividades que realiza la administración pública y que la mayoría de los procedimientos administrativos se realizan en línea, es decir, a través de plataformas, sistemas y página digitales de los órganos del Estado en sus diferentes niveles de gobierno.

II.4 Documentos y correos electrónicos.

Documentos electrónicos.

Desde que la humanidad tuvo conciencia de sí misma, percibió, además de sus necesidades de comunicación, que con el transcurso del tiempo se diluían los acontecimientos, por lo que tenía que rescatar algunos de su fugacidad y darles permanencia, informando a otros de su ocurrencia, naciendo así la tradición oral de su comunicación.

Pero la necesidad de comunicación y de conservación de los hechos, no se detendría allí y empezaría a traducirse en imágenes, en símbolos y después en letras, gestándose así el nacimiento del documento, como forma de representación de los hechos.

Así tenemos que con el advenimiento de la invención de la imprenta comienza a difundirse a través de todo el mundo el documento, esencialmente el libro, posibilitando que el conocimiento llegara a toda la sociedad, e identificándose así el documento con el soporte que lo contiene: el papel, cuyo contenido escrito *“tiene varias cualidades que la han tornado irremplazable: durabilidad, inalterabilidad, legibilidad y debidamente individualizado y firmado posee, además confiabilidad”*.¹³⁶

Para poder entender lo que es un documento electrónico debemos comenzar por tratar de establecer primeramente lo que es un documento.

Etimológicamente la palabra documento proviene del griego “dek”, correspondiente al verbo latino “doceo y ere” que significa enseñar, de donde proviene el vocablo “documentum” que quiere decir: enseñanza, lección.

Según el Diccionario de la Real Academia Española la palabra Documento tiene varias acepciones como:

- “1. m. Diploma, carta, relación u otro escrito que ilustra acerca de algún hecho, principalmente de los históricos.*
- 2. m. Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo.*

¹³⁶ Guibourg Ricardo y otros. Manual de Informática Jurídica. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1996. p. 235

3. *m. Cosa que sirve para testimoniar un hecho o informar de él, especialmente del pasado. Un resto de vasija puede ser un documento arqueológico.*
4. *m. desus. Instrucción que se da a alguien como aviso y consejo en cualquier materia.*¹³⁷

Un documento “es un objeto normalmente escrito, en cuyo texto se consigna o representa alguna cosa apta para esclarecer un hecho o se deja constancia de una manifestación de voluntades que produce efectos jurídicos.”¹³⁸ Es “toda representación material destinada e idónea a reproducir una determinada manifestación del pensamiento,”¹³⁹ o “toda representación objetiva de un pensamiento, la que puede ser material o literal”¹⁴⁰.

Desde un punto de vista estructural, el documento es una cosa corporal que nos muestra algo y está constituido por un elemento material y un elemento intelectual.

Y desde un punto de vista funcional, es “una cosa que sirve para representar a otra”¹⁴¹, el instrumento en el que queda plasmado un hecho que se exterioriza mediante signos materiales y permanentes del lenguaje, haciéndose así énfasis a su aspecto probatorio.

Según el emisor del documento estos se clasifican en públicos y privados.

De conformidad con el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

“Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.”

Mientras que conforme al artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

“Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

Ahora bien, las comunicaciones electrónicas han traído con ellas un nuevo tipo de documento, el documento electrónico. Nuevo no porque sea distinto en sus aspectos esenciales de los documentos tradicionales, sino más bien en sus formalidades, ya que los documentos electrónicos no dejan de ser documentos por

¹³⁷ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. op cit. p. 720

¹³⁸ Couture Eduardo J. Vocabulario Jurídico. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1983. p. 296

¹³⁹ Chiovenda Giuseppe. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1989. p. 265.

¹⁴⁰ Alsina Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. Ediar Editores. Buenos Aires, 1961. Tomo III, p. 377.

¹⁴¹ Carnelutti Francesco. Sistema de Derecho Procesal Civil. Buenos Aires, 1944, tomo II. p. 414.

ser creados y mantenidos en un entorno digital y siempre van a mantener unas características comunes con los documentos tradicionales, los documentos en papel. Y es que el documento electrónico, curiosamente, busca en sus nuevas formalidades las mismas características de autenticidad, fiabilidad, integridad y permanencia del tradicional documento escrito, ya que sigue siendo como en otras épocas un instrumento de constancia, más o menos permanente, de actos y hechos.

Un documento electrónico es *“cualquier representación de información conservada y transmitida por medio de un mensaje de datos. Por tanto, un documento electrónico es cualquier documento cuyo soporte material es algún tipo de dispositivo digital, que para ser consultado, interpretado o reproducido, debe ser accedido desde un computador u otro dispositivo con capacidad de acceder a información en medios magnéticos”*¹⁴². *“Se concibe como un medio de expresión de la voluntad con efectos de creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones por medio de la electrónica.”*¹⁴³

El artículo 1ºA de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, refiere que documento electrónico o digital es: *“Todo mensaje de datos que contiene texto o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología que forma parte del Expediente Electrónico.”*

Mientras que Ley de Firma Electrónica Avanzada en su artículo 1 refiere que documento electrónico es: *“aquél que es generado, consultado, modificado o procesado por medios electrónicos”*.

En sentido estricto, un documento electrónico es el que queda almacenado en la memoria del computador y no puede llegar a conocimiento del hombre sino mediante el empleo de tecnología informática.

Y en sentido amplio, un documento electrónico es el que es procesado por el computador por medio de periféricos de salida y se torna así susceptible de conocimiento por el hombre.

Se puede distinguir, entre otros, por la manera en cómo se formula, ya sea que se introduzca a la memoria de la computadora por medio de una intervención humana, mediante el teclado a modo de máquina de escribir; o bien, que se introduzca a la memoria de la computadora por medio de un periférico electrónico el cual podría ser, un lector óptico o un fax de un correo electrónico. Los documentos en estos casos, no se forman por la computadora, pero se crean, memorizan y se reproducen independientemente de que tengan soporte en papel o permanezcan únicamente en soporte electrónico, sin que jamás sean impresos en papel.

¹⁴² ¿Qué son los documentos electrónicos? <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/-que-son-los-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁴³ Reyes Kraffi Alfredo Alejandro. Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones: Aspectos Legales. Editorial Porrúa, S.A. México, 2005. p. 119

El punto crucial es el origen del documento: si ha sido generado por el hombre y se almacena o reproduce por intermedio del ordenador o si se admite que el propio computador genere el contenido del documento a partir de alguna combinación de la información disponible con ciertas instrucciones que operan en sus sistemas.

De esta manera, el documento electrónico es aquel que se forma mediante el uso de un computador, así como aquel formado por el computador. Cuando es aquel formado por el computador queremos decir que el computador no sólo materializa una voluntad externada, sino que determina el contenido de esa voluntad, o sea que decide en el caso concreto conforme a una serie de datos y parámetros y a una programación adecuada. En cambio, cuando es aquel que se formó mediante el computador, éste último no forma, sino que expresa una voluntad ya manifestada en otra forma u oportunidad.

Así, al hablar de documentos electrónicos se alude a casos en los que el lenguaje común, traducido a magnético, constituye la acreditación, materialización o documentación de una voluntad, quizá ya expresada en las formas tradicionales; así como en que la actividad de una computadora o de una red sólo comprueban o consignan, de manera electrónica, digital o magnética, un hecho, una relación jurídica o una regulación de intereses preexistentes.

El documento electrónico *“contiene un mensaje (texto alfanumérico, diseño gráfico esquema, fotografía, etc.), esta expresado en un lenguaje convencional (bits) y está destinado a durar en el tiempo”*¹⁴⁴, siendo estos sus componentes.

Binary digit, *“es una expresión inglesa que significa “dígito binario” y que da lugar al termino bit, su acrónimo en nuestra lengua. El concepto se utiliza en la informática para nombrar a una unidad de medida de información que equivale a la selección entre dos alternativas que tienen el mismo grado de probabilidad. El bit, en otras palabras, es un dígito que forma parte del sistema binario. A diferencia del sistema decimal, que utiliza diez dígitos (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, y 9), el sistema binario apela a sólo dos (0 y 1). Un bit, por lo tanto, puede representar a uno de estos dos valores (0 ó 1). Para la informática, el bit es la unidad más pequeña de información. Permite representar dos valores diferentes (como abierto/cerrado o verdadero/falso) y asignar dichos valores al estado de encendido (1) o apagado (0). Si un bit nos permite representar dos valores (0 y 1), dos bits nos posibilitan codificar cuatro combinaciones: 0 0, 0 1, 1 0 y 1 1. Cada una de estas cuatro combinaciones, por su parte, permite representar cuatro valores diferentes. Palabras, imágenes y números pueden representarse mediante secuencias de bits.”*¹⁴⁵

En cuanto a su contenido y forma, el documento electrónico reviste al igual que el documento en papel, un corpus, una grafía y un elemento intelectual o contenido, sólo que ellos se revelan diferentes en un caso y en otro.

¹⁴⁴ Componentes de un documento electrónico. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/comonentes-de-un-documento-electronico>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁴⁵ Definición de bit. <https://definicion.de/bit/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

“Desde el punto de vista amplio el documento electrónico es un objeto físico cuya finalidad es conservar y transmitir información a través de mensajes en un lenguaje natural, realizado con intermediación de funciones electrónicas. Desde un punto de vista estricto, éste se transforma en documento informático, en cuanto solamente la información puede ser recibida por el ser humano con la intervención de una máquina de traducción a un lenguaje entendible o natural, debido a que está elaborado en forma digital, a través de un sistema alfanumérico o similar, y depositado en la memoria central del computador.”¹⁴⁶

Un documento electrónico se identifica, además de por sus características ya mencionadas, porque *“debe ser leído a través de un dispositivo electrónico regularmente una computadora, pero cabe recalcar que un documento electrónico no es simplemente texto y eso es una de sus grandes ventajas; un documento electrónico puede contener vídeo, imágenes, etc. a esto se le conoce como multimedia.”¹⁴⁷*

El término multimedia *“se utiliza para referirse a cualquier objeto o sistema que utiliza múltiples medios de expresión físicos o digitales para presentar o comunicar información. De allí la expresión multimedios. Los medios pueden ser variados, desde texto e imágenes, hasta animación, sonido, vídeo, etc. También se puede calificar como multimedia a los medios electrónicos u otros medios que permiten almacenar y presentar contenido multimedia. Multimedia es similar al empleo tradicional de medios mixtos en las artes plásticas, pero con un alcance más amplio. El concepto se aplica a objetos y sistemas que apelan a múltiples medios físicos y/o digitales para comunicar sus contenidos. El término también se usa en referencia a los medios en sí que permiten almacenar y difundir contenidos con estas características. La comunicación multimedia facilita la comprensión y el aprendizaje, ya que resulta muy parecida a la comunicación humana directa (cara a cara). En una conversación, observamos al interlocutor (lo que sería equivalente a un vídeo) y lo escuchamos (audio) mientras acompaña sus palabras con gestos y movimientos corporales (animaciones). Multimedia es la combinación o utilización de dos o más medios de forma concurrente. El término multimedia sigue siendo confuso pues todavía no ha sido bien definido y sus límites resultan difusos. Si a finales de la década de los 70, multimedia era la integración de voz, texto, datos y gráficos, en los 90 a estos elementos se suman los gráficos interactivos, las imágenes en movimiento, las secuencias de audio y vídeo, las imágenes en tres dimensiones, la composición de documentos digitales y la realidad virtual. En principio, la cualidad multimedial no está restringida a la informática: un libro acompañado de una casete de audio es una obra multimedial, sin embargo, poco a poco, el término multimedia se ha ido generalizando para referirse a la informática y al mundo digital.”¹⁴⁸*

¹⁴⁶ Rodríguez Beatriz. Curso en línea Introducción al Derecho de la Tecnologías de la información y La Comunicación. Módulo 15. <http://www.viegasociados.com>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

¹⁴⁷ ¿Cómo identificar un documento electrónico? <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/-como-identificar-un-documento-electronico>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

¹⁴⁸ Documento electrónico y multimedia. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/documento-electronico-y-multimedia>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

Un documento electrónico se caracteriza porque sólo puede ser leído o conocido mediante la intervención de sistemas o dispositivos traductores que hacen comprensibles las señales digitales. Por lo tanto, el documento electrónico es aquél cuyo soporte material se da mediante la intervención de sistemas o dispositivos electrónicos, que pueden ser entendidos a través las señales digitales.

De tal forma, la computadora o la red son soportes que materializan el mensaje que pretendemos hacer llegar a nuestro interlocutor y, al mismo tiempo, sirven de base para acreditar un hecho jurídico. Su característica principal es que, gracias a los sistemas o dispositivos digitales, podemos comprender las señales que éstos envían y así nos es posible descifrar el mensaje.

Los documentos electrónicos pueden tener un origen diverso: pueden ser originalmente impresos o audiovisuales no digitales, o pueden haber sido creados directamente en medio electrónico.

Conforme a ello, se distinguen tres tipos de documentos electrónicos: digitalizados, digitales para imprimir y multimediáticos.

Un documento digital “es la representación en medio digital de un documento, contenido, textos, imágenes, sonidos, vídeos. Un documento digital tiene información codificada en bits y para leer, visualizar o grabar la información se precisa de un dispositivo que transmita o grabe información codificada en bits. Al representarse digitalmente, los datos de entrada son convertidos en dígitos (0,1) inteligibles para la máquina y no para los sentidos humanos.”¹⁴⁹

De conformidad con el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, “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”.

Un documento digital puede ser el resultado de haber procesado con un “scanner” un documento originalmente impreso. El resultado, en primer lugar, es una imagen (fotografía digital) del documento impreso. Tal imagen sirve para guardar en medio electrónico el documento o para volverlo a imprimir tal cual era originalmente.

“Para obtener, de un documento impreso, un documento digital con todas sus características es necesario, una vez procesado con el “scanner”, volverlo a procesar con un programa que transforme el código que presenta en forma de imagen las letras y las palabras, en código que represente, electrónicamente, letras y palabras. El resultado será, finalmente, una copia digital del documento impreso, no como imagen sino como documento textual con todas las posibilidades que su condición digital le otorga.”¹⁵⁰

¹⁴⁹ Clasificación de los documentos electrónicos. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/clasificacion-de-los-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁵⁰ Tipos de documentos electrónicos. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/tipos-de-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

El escáner es *“un dispositivo o periférico de computadora que ha sido diseñado para permitirnos digitalizar una imagen impresa para transferirla a nuestra computadora con el fin de procesarla a través de programas como Photoshop o GIMP, o incluirla en algún proyecto de diseño gráfico o documento de otro tipo.”*¹⁵¹

Un documento digital puede ser elaborado directamente en medio electrónico, con programas del tipo procesador de palabras, como Word de Microsoft, pero con el objetivo de imprimirlo luego. De hecho, un documento elaborado con un programa del tipo procesador de palabras tiene las características de un documento digital y podría también ser consultado en línea. En la actualidad se utiliza este tipo de documento electrónico para guardar en medio electrónico y para distribuir información que finalmente se imprimirá, utilizando las capacidades de comunicación global que ofrece Internet.

Además de documentos digitales creados a partir de documentos impresos y de documentos digitales creados para ser impresos, existen documentos concebidos desde el principio para ser consultados en una computadora, que aprovechan plenamente las características que les otorga su condición electrónica, especialmente las de hipertexto y multimedia para dar forma a una nueva manera de comunicarse.

El documento electrónico, en sentido estricto, no cuenta con la firma de su autor, sin embargo, eso no es motivo para que no se pueda determinar su autoría, ya que existen otros elementos que permiten determinar el medio magnético o electrónico en el que se hizo, por lo que, con base en ello, se puede establecer presumiblemente la persona que lo elaboró.

No obstante, ello puede ser atribuido a una persona determinada mediante la firma digital o firma electrónica, por la cual *“se entenderán los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que pueden ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos.”*¹⁵²

*“La firma electrónica, técnicamente, es un conjunto o bloque de caracteres que viaja junto con un documento, fichero o mensaje y que puede acreditar cual es el autor o emisor del mismo, lo que se denomina autenticación, y que nadie ha manipulado o modificado el mensaje en el transcurso de la comunicación, o integridad.”*¹⁵³

“De tal forma que la firma electrónica es el conjunto de datos, como códigos o claves criptográficas privadas, en forma electrónica, que se asocian inequívocamente a un documento electrónico, es decir, contenido en un soporte magnético, ya sea en un diskette, en algún dispositivo externo o disco duro de una computadora y no en

¹⁵¹ ¿Qué es un scanner? <https://tecnologia-facil.com/que-es/que-es-un-scanner/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁵² Reyes Kraffi Alfredo Alejandro. op. cit. p. 119

¹⁵³ Reyes Kraffi Alfredo Alejandro. op. cit. p. 119

papel, y que permite identificar a su autor, en otras palabras, es el conjunto de datos, en forma electrónica, anexos a otros datos electrónicos o asociados funcionalmente con ellos, utilizados como medio para identificar formalmente al autor o a los autores del documento que la recoge.”¹⁵⁴

La Ley de Firma Electrónica Avanzada en su artículo 1 hace referencia a la firma electrónica avanzada 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”*, mientras que firmante para dicha Ley es: *“toda persona que utiliza su firma electrónica avanzada para suscribir documentos electrónicos y, en su caso, mensajes de datos”*.

Debiendo considerar para ello que el artículo 1,803 del Código Civil Federal establece que el consentimiento es expreso *“cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos”*.

Y que el artículo 58-F de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la firma electrónica avanzada producirá los mismos efectos legales que la firma autógrafa y garantizará la integridad del documento, teniendo el mismo valor probatorio.

Un documento electrónico generalmente tiene el mismo valor de un documento privado y, en consecuencia, su valor probatorio consiste en que tiene un “contenido” que consta en un soporte o “continente”, y concurren en él los requisitos de escrituración y firma, con ciertas particularidades: el soporte es computacional, usa medios de escrituración tecnológica o lenguajes de máquina binarios y es atribuible a quien lo emita y digite las claves, llaves o códigos magnéticos.

Así tenemos que el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación señala que: *“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.”*

Mientras que el artículo 7 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada refiere que: *“Los documentos electrónicos y los mensajes de datos que cuenten con firma electrónica avanzada producirán los mismos efectos que los presentados con firma autógrafa y, en consecuencia, tendrán el mismo valor probatorio que las disposiciones aplicables les otorgan a éstos.”*

¹⁵⁴ Stroke Paul. La Firma Electrónica. Editorial Cono Sur. España, 2014. p. 17

Y por su parte el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que harán prueba plena *“los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales”* y que *“cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.”*

Mientras que el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles señala que: *“Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.”*

Correos electrónicos.

El correo electrónico es una aplicación de Internet cuya finalidad consiste en procurar la comunicación entre dos o más personas a través del intercambio de textos escritos.

La facilidad de uso, su rapidez y el abaratamiento de costos de la transmisión de información han dado lugar a que la mayoría de las instituciones, empresas y particulares tengan en el correo electrónico su principal medio de comunicación, desplazando a la correspondencia tradicional, al teléfono y al fax.

Sus siglas en inglés son electronic mail y se le conoce popularmente como e-mail.

Consiste en un servicio de red electrónica por el que se crean, envían y reciben mensajes, de manera casi instantánea, a y de cualquier parte del mundo, a cualquier cantidad de destinatarios, a través de conectarse a Internet.

*“Un correo electrónico es una aplicación que permite enviar mensajes entre usuarios, mensajes que se envían y reciben a partir de las direcciones de dichos correos. Así, una persona debe ingresar el dato de la dirección de correo que desea contactar en un cliente de correo electrónico, conjuntamente con el mensaje en cuestión.”*¹⁵⁵

El correo electrónico se ha convertido en una herramienta imprescindible y necesaria en la red de comunicaciones y en nuestra vida diaria, toda vez que, a manera de ejemplo, permite mantener un contacto directo con familiares, con colegios y universidades, recibir noticias, boletines e información, realizar, enviar y recibir trámites legales o trámites oficiales, utilizar los servicios en línea que ofrecen los bancos para realizar pagos, transferencias, etc.

¹⁵⁵ Definición de correo electrónico. <https://definicion.mx/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

“El sistema de correo electrónico hace posible la comunicación entre personas o entre personas y computadoras mediante el envío de mensajes que son recibidos, almacenados y reenviados. Una persona envía el mensaje de correo electrónico que es recibido en el servidor de destino que lo almacena. En cuanto el destinatario se conecta al servidor, puede descargar dicho mensaje. Los mensajes de correo electrónico pueden tener texto, imágenes e incluso sonido, además permiten que se les adjunten diversos documentos (p. ej., con terminaciones .doc, .pdf, .jpeg).”¹⁵⁶

Este medio permite y genera un tipo de interacción verbal mediatizada de carácter diferido, rápida y segura. Se trata de un sistema basado en un principio simple: un usuario de correo electrónico dispone de un espacio (buzón) en un ordenador conectado constantemente a la red (servidor) en el que se almacenan los mensajes enviados por otros usuarios. Este buzón se identifica mediante una secuencia llamada dirección electrónica y cuando se quiere acceder a la consulta de los mensajes recibidos basta con conectarse con el servidor y abrir, mediante la palabra clave, el buzón. Los mensajes pueden conservarse en el servidor, ocupando un espacio en el mismo, o descargarse y guardarse en el ordenador del usuario.

El correo electrónico se diferencia en un aspecto muy importante del resto de las aplicaciones de Internet como Telnet (Telecommunication Network o Red de Telecomunicación), FTP (File Transfer Protocol o Protocolo de Transferencia de Ficheros) o la Web (diminutivo de World Wide Web o Red Informática Mundial), en que todos estos servicios y protocolos presuponen una conexión directa entre remitente y destinatario, es decir, entre la máquina cliente y la máquina servidor, en tiempo real, y en el caso del correo electrónico esta relación es diferente, porque el ordenador del destinatario no tiene que estar conectado a la red al mismo tiempo que el del remitente, ya que en el correo electrónico intervienen unas entidades denominadas Mail-Routers (servidores locales de correo electrónico) que reciben y aceptan los mensajes para transmitirlos, posteriormente, a sus destinatarios finales.

Para llevar a cabo esta mediación los usuarios deben utilizar programas adecuados de gestión de correo que dominen los TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol o Protocolo de Control de Transmisión/Protocolo de Internet) llamados SMTP (Simple Mail Transfer Protocol), POP3 (Post Office Protocol) e IMAP (Internet Message Access Protocol).

Un mensaje de correo electrónico no sólo permite el envío de secuencias de texto escrito, que es la información que se quiere enviar, sino que también ofrece la posibilidad de incluir cualquier archivo adjunto (documentos, música, vídeos e imágenes) y, por ello, la estructura básica de un mensaje constaría de tres elementos: el texto del mensaje, los archivos adjuntos (cuando los hubiera), y el encabezado.

¹⁵⁶ Luz Álvarez Clara. op. cit. p. 31

Desde un punto de vista técnico el encabezado constituye un componente indispensable, ya que en él se contiene toda la información necesaria para el transporte del mensaje: las direcciones de los buzones de los remitentes y destinatarios, quienes recibirán copia del mensaje, etc., y tiene una estructura estable que refleja su naturaleza codificada. Se divide en una serie de líneas, una por cada campo, codificadas en formato ASCII (American Standard Code for Information Interchange o Código Estandar para el Intercambio de Información) y, por tanto, legibles por los protocolos de intercambio de mensajes.

Para tener acceso al servicio de correo electrónico es necesario conectarse a Internet, ya que el correo posee una base de datos en la red en donde se guarda toda la información que se posea, así como contar con cualquiera de los programas de correo electrónico que se ofrecen en la red.

Este servicio también es conocido como correo web, en el cual los proveedores de servicios de correo electrónico en línea permiten a los usuarios elaborar, enviar, recibir y revisar correos electrónicos desde sus navegadores web.

El servicio de correo electrónico ofrece el acceso y almacenamiento de los mensajes de correo electrónico, para los usuarios que no están conectados a Internet desde su ubicación habitual.

Al iniciar sesión en un servicio de correo electrónico, los usuarios simplemente ingresan el URL del sitio web en la dirección o el campo de ubicación de su navegador, y usan su cuenta de correo electrónico ingresando un nombre de usuario y una contraseña.

“URL son las siglas en inglés de Uniform Resource Locator, que en español significa Localizador Uniforme de Recursos. Como tal, el URL es la dirección específica que se asigna a cada uno de los recursos disponibles en la red con la finalidad de que estos puedan ser localizados o identificados. Así, hay un URL para cada uno de los recursos (páginas, sitios, documentos, archivos, carpetas) que hay en la World Wide Web.”¹⁵⁷

En lugar de descargar el correo electrónico a la computadora utilizada para verificar la cuenta de correo electrónico, los mensajes permanecen en el servidor del proveedor, permitiendo al usuario acceder a todos sus mensajes de correo electrónico, independientemente del sistema o ISP (Internet Service Provider o Proveedor de Servicios de Internet, que es una compañía que proporciona acceso a Internet) que se esté utilizando.

Los proveedores de servicios de correo electrónico ofrecen muchas de las mismas características y funcionalidades para administrar el correo electrónico, que las contrapartes del software de correo electrónico de escritorio, como Microsoft Outlook y Mozilla Thunderbird.

¹⁵⁷ Significado de URL. <https://www.significados.com/url/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Algunos de los servicios de correo electrónico en línea más populares son Yahoo, Gmail, Hotmail y AOL mail.

Para disfrutar de los beneficios del servicio de correo electrónico (enviar o recibir correos electrónicos) es necesario crear una cuenta o dirección de correo electrónico, esto es, registrarse con algunos de los proveedores del servicio, siendo en la mayoría de los casos gratis esta suscripción.

Dicha cuenta es un buzón virtual identificado por una dirección de correo electrónico. *“Tener un buzón de correo en Internet es muy parecido a tener un aparato aéreo o casilla postal, pero sin necesidad de ir al salto físico para recoger los mensajes. Estos llegan al computador, cada vez que se conecta con su proveedor de acceso, donde se mantienen almacenados, en espera de que su destinatario los pueda leer.”*¹⁵⁸

Las direcciones de correo electrónico sirven para identificar al usuario de correo electrónico, se componen por un nombre de usuario, la palabra @ que significa en y es utilizado únicamente en una sola dirección de correo, y luego del @ va el nombre asociado al servidor que suministra el servicio de correo electrónico y una terminación de dominio. francisco@gmail.com.

*“Una dirección de correo electrónico (en inglés “e-mail address”) es una serie de caracteres (normalmente relacionados con nuestro nombre o con una página web) seguidas de un símbolo universal de Internet, la arroba (@), el nombre de un servidor host y de una terminación de un dominio web (.es, .com, .org). Las grandes compañías de Internet (Google, Yahoo, MSN, etc.) ofrecen a los usuarios un servicio de correo electrónico gratuito condicionado a abrir una cuenta de correo que lleve su host: por ejemplo: Pepe Pérez puede tener en Google la cuenta sería: peperez@gmail.com.”*¹⁵⁹

*“Así como el correo postal emplea direcciones postales para hacerle llegar una carta a un amigo en otra ciudad, el correo electrónico emplea “direcciones” electrónicas, que no son más que un nombre identificativo del usuario, acompañado de un signo de arroba (@) y el nombre de la compañía que le ofrece a dicho usuario su servicio de mensajería.”*¹⁶⁰

La dirección de correo electrónico nos da tanto la información del usuario como del dominio en cuestión en donde reside dicho usuario. Y el envío de un mensaje no es otra cosa que encontrar a ese dominio y a ese usuario en la red, para luego dejarle el mensaje. Observándose que, por seguridad, los servicios de correo electrónico no permiten que existan 2 direcciones iguales.

¹⁵⁸ Definición de correo electrónico. <https://conceptodefinicion.de/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁵⁹ Dirección de correo electrónico. <https://www.consumoteca.com/telecomunicaciones/internet/direccion-de-correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¹⁶⁰ Características del correo electrónico. <https://www.caracteristicas.co/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

II.5 Notificación de los actos administrativos.

La palabra notificación tiene su raíz etimológica en “*notificare*” derivada de “*notus*” (conocido) y de “*facere*” (hacer), es decir, hacer conocer.

Con carácter general, se entiende por notificación el acto en virtud del cual se informa o se pone en conocimiento de una o varias personas un acto o un hecho determinado.

Para el Diccionario de la Lengua Española, la notificación se refiere a: “1. *Dar noticia de algo o hacerlo saber con propósito cierto. 2. Comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial. 3. Hacer a alguien destinatario de una notificación. Fue notificado de sanción económica.*”¹⁶¹

Mientras que el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas señala que el término notificación hace referencia a los medios de comunicación procesal, los cuales “*sirven para informar, ordenar o transmitir ideas entre los sujetos que intervienen en los conflictos de intereses y su composición judicial*” y que la notificación “*es el acto procesal mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se le reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal*”.¹⁶²

A partir de lo anterior podemos establecer, que a través de la notificación la autoridad administrativa le da a conocer a un particular (administrado) el contenido de un acto administrativo.

Que la notificación es la forma en que se comunica el acto administrativo, en que los particulares conocen el contenido del acto administrativo y éste adquiere eficacia, toda vez que, no es suficiente que se declare la voluntad de la autoridad administrativa, sino que es imperativo que llegue a la órbita de los particulares o gobernados para que produzca sus efectos jurídicos. Por lo que consecuentemente, solo con la notificación el acto administrativo adquiere existencia jurídica, de ahí que la notificación sea un presupuesto de su existencia.

Así, la notificación es fundamental, pues a partir de ésta se vincula jurídicamente al particular con el acto administrativo que se le da a conocer, además de que constituye un verdadero derecho de los gobernados, una garantía jurídica respecto de la actividad de la administración pública en cuanto pueda afectar a sus derechos o intereses y su conocimiento les permite reaccionar en su contra, así como ejercer sus derechos de audiencia y de defensa.

¹⁶¹ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Espasa Calpe. Madrid, 2001. p. 1591

¹⁶² Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. UNAM/PORRUA. Tomo VI, L-O, p. 162.

De este modo la notificación busca que el gobernado tenga conocimiento fehaciente y oportuno de los actos administrativos, lo cual se cumple con la observancia estricta de los presupuestos y procedimientos a seguir según se trate del acto administrativo a notificar, para que, de ser el caso, esté en aptitud de defenderse e interponga los medios legales de defensa a su alcance, esto es, pueda ejercer su derecho de acceso a la justicia.

Ahora bien, la notificación de los actos administrativos puede llevarse a cabo por distintos medios establecidos en la ley, como lo son: personalmente, por correo certificado, electrónicamente, por edictos, por estrados, etc.

En materia fiscal federal, el artículo 134 del Código de la Federación señala que las notificaciones de los actos administrativos se harán: (1) personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos; (2) por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los antes; (3) Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código; (4) por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión; y, (5) por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

En lo que hace específicamente a las notificaciones electrónicas en materia fiscal, se debe tener presente el contenido del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

Que en tratándose de las notificaciones electrónicas, la autoridad fiscal realizara la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita en documentos digitales a los contribuyentes, a través del buzón tributario que estos tengan asignado.

Que previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo por él elegido (correo electrónico o teléfono celular) indicándole que en el buzón tributario se encuentra pendiente de notificación un documento emitido por la autoridad fiscal.

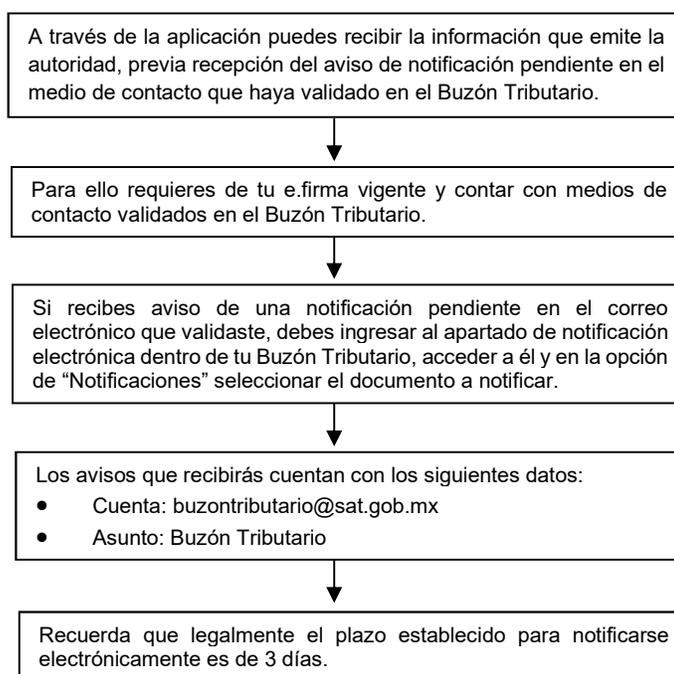
Que el contribuyente cuenta con tres días (observándose que tiene el deber de consultar su buzón tributario dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por la autoridad fiscal), contados a partir del día siguiente en que le fue enviado el aviso que le indica que en el buzón tributario se encuentra pendiente de notificación un documento emitido por la autoridad fiscal, para abrir el documento digital que le fue enviado.

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

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

Que en caso de que el contribuyente no abra el documento digital, dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciba un aviso electrónico indicándole que en el buzón tributario se encuentra pendiente de notificación un documento emitido por la autoridad fiscal, su notificación se tendrá por legalmente realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

Lo anterior se complementa con el contenido de la orientación publicada por el Sistema de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su página web, titulada: “Conoce el tema de notificación electrónica de actos administrativos”, la cual señala¹⁶³:



Observándose que en dicha orientación también debió indicársele al contribuyente que en caso de que no abra el documento digital a notificar, dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciba un aviso electrónico, la notificación se tendrá por legalmente realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

¹⁶³ Orientación. Conoce el tema de notificación electrónica de actos administrativos. <https://www.sat.gob.mx/consulta/10491/informate-sobre-la-notificacion-electronica-de-actos-administrativos>. Fecha de consulta 12 de mayo de 2019.

II.6 Contabilidad electrónica.

Antes de hablar de la contabilidad electrónica debemos saber lo que se entiende por contabilidad.

El origen de la contabilidad se remonta a tiempos muy antiguos, cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades, sus ingresos y sus deudas, porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Aparece junto con la invención de la escritura y la utilización de una medida de valor, en los años 7,000 antes de cristo, donde la forma en la que registraban los hechos contables era a través de las pizarras babilónicas (tablillas con escritura cuneiforme).

El estudio de la contabilidad sobre una base científica tuvo su primera manifestación escrita con la publicación en Italia (Venecia) en el año de 1494, de la obra *“Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni e Proportionalita”*, escrita por Fray Luca Paccioli, en la que se describen los métodos contables más avanzados de aquella época y recomienda utilizar los libros contables de: (1) inventario y balances, (2) borrador y (3) de diario y mayor.

Además de que en dicha obra por primera vez se considera el concepto de partida doble, cuyo método fundamenta Fray Luca Paccioli en que: *“1. No hay deudor sin acreedor. 2. La persona que recibe le debe a la persona que se lo entrega. 3. Toda perdida es deudora, y toda ganancia es acreedora.”*¹⁶⁴

*“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.”*¹⁶⁵

*“Es el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimientos o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de impuestos”*¹⁶⁶

De las acepciones antes referidas, podemos concluir que la contabilidad es una herramienta técnica que clasifica, ordena y procesa las operaciones económicas de los contribuyentes, con el objeto de generar información financiera y destinarse a múltiples usuarios, como son: los accionistas, los clientes, proveedores, los

¹⁶⁴ Origen de la contabilidad. <https://emprendefx.com/origen-de-la-contabilidad/>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¹⁶⁵ Norma de Información Financiera A-1. Estructura de las Normas de Información Financiera. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. p. 9.

¹⁶⁶ Ríos Granados Gabriela (coordinadora). Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero. Tomo I. Editorial Porrúa, S.A. México, 2007. p. 116.

trabajadores o el fisco. Luego entonces, la contabilidad reflejará la situación financiera del sujeto pasivo en términos monetarios.

Mientras que, respecto a la contabilidad electrónica, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) refiere que *“es el registro de las transacciones en medios electrónicos que realizan los contribuyentes y el envío de archivos en formato XML a través del Buzón Tributario.”*¹⁶⁷

El formato XML (Extensible Markup Language o lenguaje extensible de marcas) es un estándar internacionalmente conocido que Permite una utilización efectiva en Internet para sus diferentes terminales y se utiliza para el intercambio de datos estructurados. *“XML es un lenguaje que define los formatos aceptados que pueden utilizar los grupos para intercambiar información.”*¹⁶⁸ *“Se trata de un metalenguaje (un lenguaje que se utiliza para decir algo acerca de otro) extensible de etiquetas que fue desarrollado por la World Wide Web Consortium (W3C), una sociedad mercantil internacional que elabora recomendaciones para la World Wide Web.”*¹⁶⁹ *“Sirve para representar información estructurada en la web (todos documentos), de modo que esta información pueda ser almacenada, transmitida, procesada, visualizada e impresa, por muy diversos tipos de aplicaciones y dispositivos.”*¹⁷⁰

La contabilidad fiscal electrónica se debe entender como parte de un proceso global promovido por los países agrupados en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) del cual México es parte, para estandarizar y globalizar los procesos de generación de información financiera, para cubrir estándares recaudatorios e impositivos.

Parte de la premisa de que la información contable es generada conforme a estándares aceptados de preparación, procesamiento y presentación, los cuales permiten generar agrupaciones, mediciones y sistematización para efectos fiscales en forma homogénea.

La OCDE en la Conferencia de Ottawa 1998 emito el documento *“Taxation and Electronic Commerce”*, señalando que: *“La implantación satisfactoria de un modelo viable de recaudación de impuestos sobre el consumo necesitará el aprovechamiento de las mismas tecnologías que están utilizando las empresas para sus iniciativas de comercio electrónico. De ello se desprende la necesidad de vincular los mecanismos de recaudación con los modelos empresariales para aumentar al máximo el rendimiento de las inversiones necesarias tanto para las empresas como para la administración.”*¹⁷¹

¹⁶⁷ Contabilidad electrónica. <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidaddelectronica/Paginas/documentos/infografia.pdf>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¹⁶⁸ Formato XML. https://fmhelp.filemaker.com/help/12/fmp/es/html/import_export.17.31.html. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¹⁶⁹ Definición de XML. <https://definicion.de/xml/>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¹⁷⁰ XML ¿QUÉ ES? <http://www.mundolinux.info/que-es-xml.htm>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¹⁷¹ Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. Organisation for Economic Cooperation and Development. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

De tal suerte que seis años después México incorpora en las disposiciones fiscales el uso de las tecnologías de la información y la comunicación mediante el Decreto de reformas a diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 2004, el cual tuvo como origen una iniciativa cuyo objetivo fue establecer una Nueva Hacienda Pública Distributiva encaminada no sólo a tener una economía más estable y competitiva, sino también a tener una sociedad más justa y más humana, la cual propuso incorporar el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, al estimar que la evolución tecnológica que prevalecía permitía el envío de documentos por medios electrónicos, además de que era de uso común, seguro, disminuía los costos, así como los tiempos a los contribuyentes, y el Servicio de Administración Tributaria contaba con la capacidad suficiente para incorporarse a los medios modernos de recepción de documentos por la vía electrónica.

Asimismo, se resaltó que el uso de dichas tecnologías también favorecía la entrega a los contribuyentes de los comprobantes fiscales, disponiéndose que el Servicio de Administración Tributaria podría autorizar su emisión.

Resultado de dicha reforma es que se adicionó al Código Fiscal de la Federación un capítulo denominado “De los Medios Electrónicos” integrado por los artículos 17-C al 19, conforme a los cuales:

- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, la cual amparada por un certificado vigente 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 por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas, 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.
- Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital, el cual es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado.
- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada.

Por otra parte, derivado de las recomendaciones de la OCDE para México (evaluación y recomendaciones 2011, 2013 y 2016) que hacen énfasis en que los indicadores macroeconómicos (recaudación, política fiscal, indicadores de

bienestar, desigualdad, etcétera) eran bajos comparados con los otros miembros y que en materia tributaria específicamente se recomienda:

- Mejorar la aplicación de la Ley en materia fiscal mediante un mayor uso de modelos de riesgo, capacitación y con sueldos y trayectorias profesionales adecuadas.

- Establecer normas que anulen o reduzcan la ventaja fiscal pretendida, así como iniciativas tendientes a influir en el comportamiento de los contribuyentes y de terceros, las cuales son pertinentes para contrarrestar los efectos de la planeación fiscal de las empresas.

- Estrategias de detección que garanticen que se disponga oportunamente de información selectiva y exhaustiva que las auditorías fiscales tradicionales no permiten obtener.

Es que el gobierno mexicano adopta algunas de esas recomendaciones y establece el marco regulatorio correspondiente en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de diciembre de 2013.

Así tenemos que la iniciativa de dicha reforma hacendaria con la finalidad de crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos, al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de éstos al ciclo tributario, propone:

- Introducir nuevos procedimientos simplificados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, otorgar facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de Internet.
- Establecer la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.
- Aclarar la forma en que los contribuyentes integrarán la contabilidad a través de medios electrónicos, y establecer la obligación de sustentar en comprobantes fiscales digitales por Internet las erogaciones que se pretendan deducir, precisando la forma en que pondrán a disposición de sus clientes los comprobantes que emitan.¹⁷²

¹⁷² Cfr. Iniciativa del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de diciembre de 2013.

Por lo que, resultado de dicha reforma es que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, sin emitir una definición de lo que es la contabilidad, señala en sus fracciones I, II, III y IV (parte conducente), como se integra la contabilidad para efectos fiscales y fija las obligaciones a cargo de los contribuyentes de llevar en medios electrónicos los registros y asientos que integran la contabilidad, así como de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Mientras que el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que documentos e información que integran la contabilidad.

Artículo 28 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que establece que la contabilidad para efectos fiscales se integra por:	Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que los documentos e información que integran la contabilidad son:	Comentarios:
<p>1.- Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.</p> <p>2.- Los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.</p> <p>3.- Toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes fiscales.</p>	<p>1.- Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos.</p> <p>2.- Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte; III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos.</p> <p>3.- Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente.</p> <p>4.- Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente.</p> <p>5.- La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones.</p> <p>6.- La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior.</p> <p>7.- La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.</p> <p>8.- Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.</p>	<p>Para efectos de la integración de la contabilidad a cargo del contribuyente se deben considerar lo que señalan ambos preceptos legales, toda vez que, la contabilidad para efectos fiscales se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, medios de almacenamiento de datos, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, etcétera.</p>

Y el anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 7 de mayo de 2019, señala que la descripción de la información que deben contener los archivos de contabilidad electrónica es: A. Catálogo de cuentas (a) Código agrupador del SAT; B. Balanza de Comprobación; C. Pólizas del periodo; D. Auxiliar de folios de comprobantes fiscales; E. Auxiliares de cuenta y subcuenta; F. Catálogo de monedas; G. Catálogo de bancos; H. Catálogo de métodos de pago.

En resumen tenemos, que el deber impuesto a los contribuyentes en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, consistente en llevar sus registros y asientos contables en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, obedece a la necesidad que advirtió el legislador de implementar un sistema de contabilidad electrónico que cumpla con elementos mínimos y características uniformes para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y agilizar los procesos de fiscalización.

Que el citado artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece diversas disposiciones relativas a la integración de la contabilidad para efectos fiscales y su alcance, controles y requisitos de asientos, la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, así como de ingresarla a través de internet en las bases de datos creadas por el Servicio de Administración Tributaria, lo cual tiene como propósito principal integrarla en un sistema electrónico estándar que les permita a los contribuyentes simplificar y agilizar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, particularmente, las relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales.

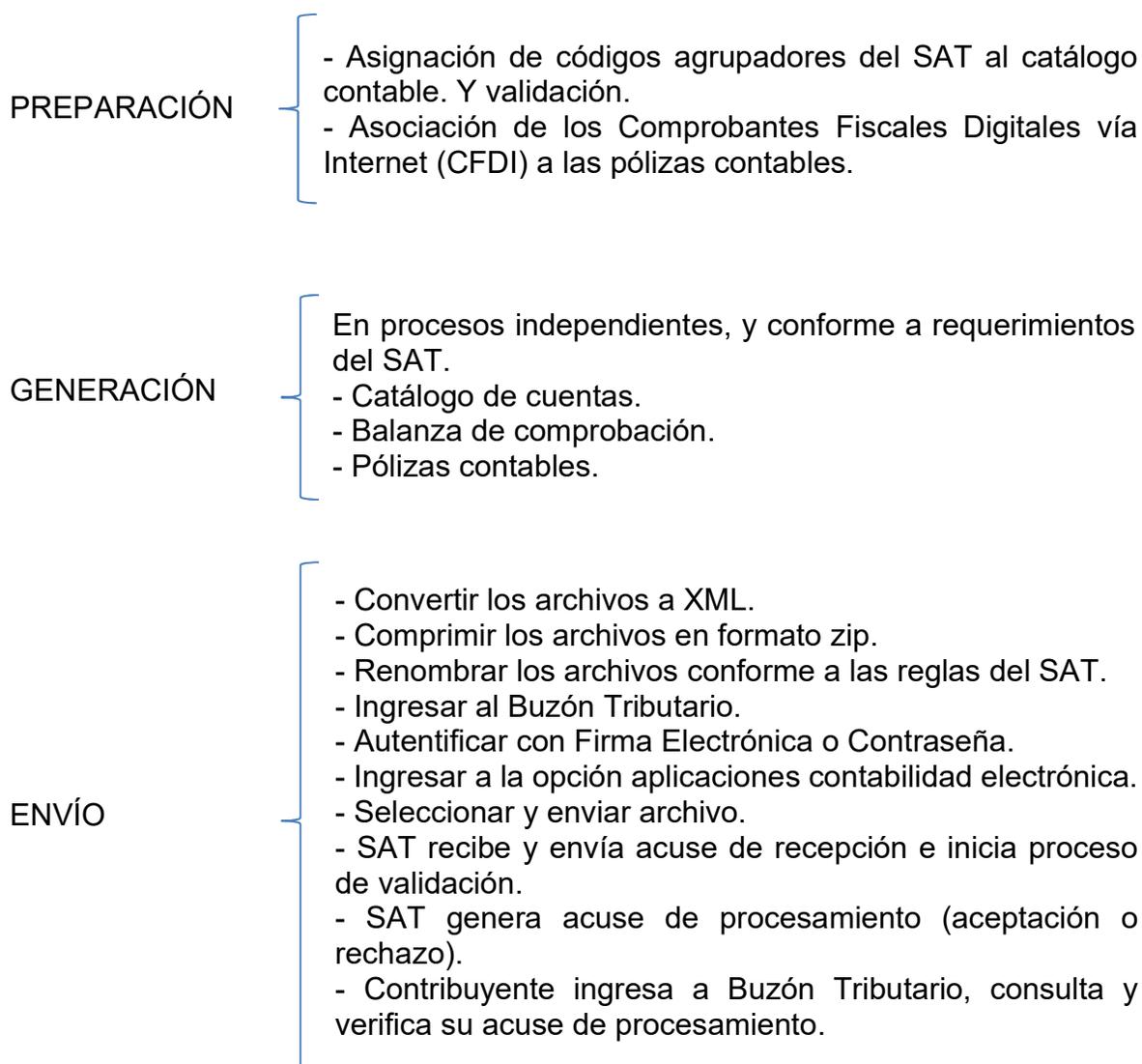
Que la contabilidad para efectos fiscales se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, medios de almacenamiento de datos, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, etcétera.

Y que los archivos electrónicos de la contabilidad del contribuyente deben permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características relacionadas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria.

Por lo que se establecieron tres documentos básicos que tiene que enviar el contribuyente, siendo estos:

- (1) El catálogo de cuentas con código agrupador.
- (2) La balanza de comprobación.
- (3) Las pólizas contables.

En resumen, el proceso de integración y envío es el siguiente¹⁷³:

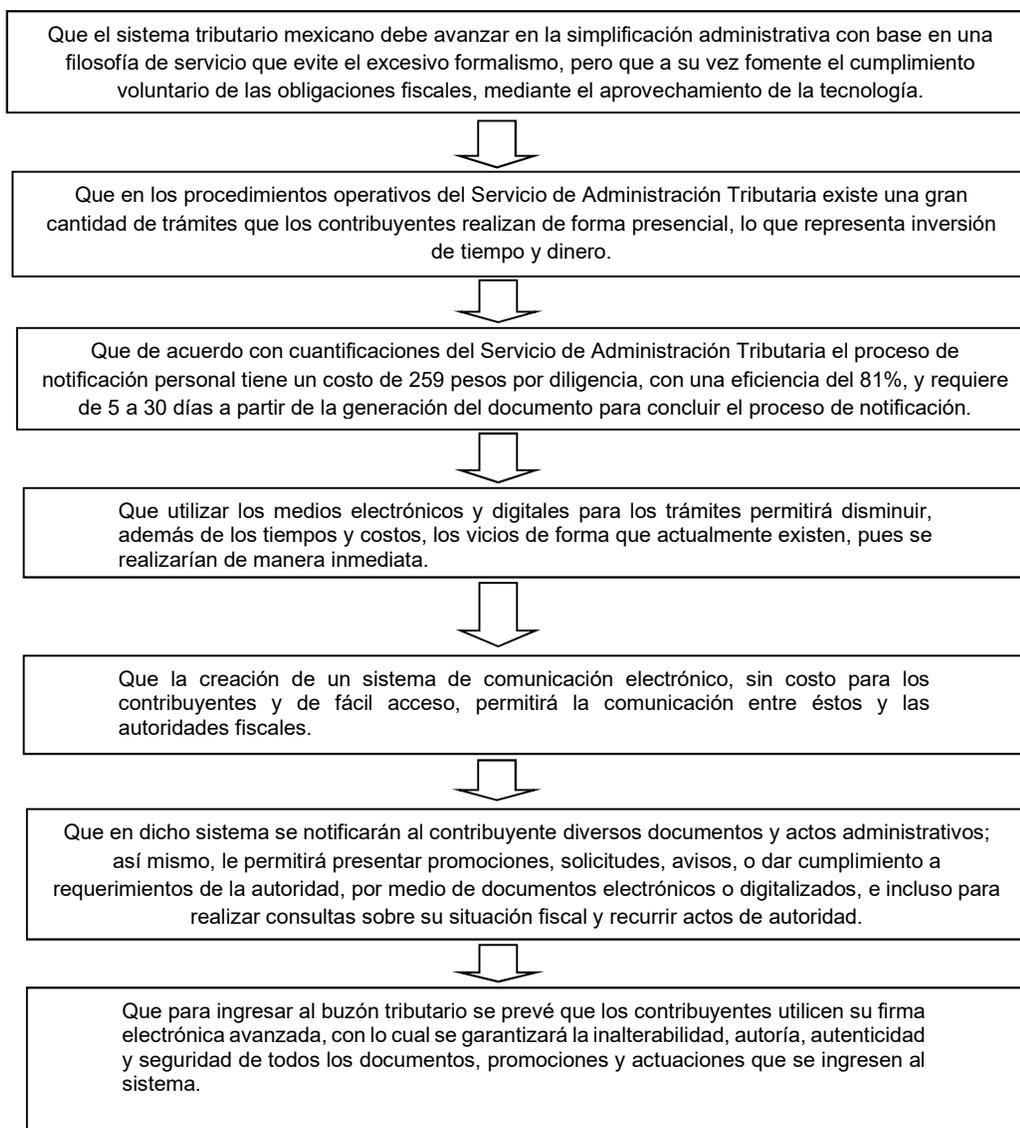


Adicionalmente se observa que el Servicio de Administración Tributaria ha creado modelos de análisis electrónicos basados en la detección de riesgos potenciales para evaluar la contabilidad electrónica que se le presenta, donde por medio de algoritmos (robots) se identifica el comportamiento estadístico y las desviaciones en el comportamiento de la información cargada en las bases de datos, para detectar aquellas inconsistencias que en principio pudieran considerarse que provocan una desviación, con repercusión en las contribuciones a cargo del contribuyente.

¹⁷³ <https://www.sat.gob.mx>. Portal de trámites y servicios.

II.7 Buzón tributario y sus particularidades.

La iniciativa de la reforma hacendaria contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de diciembre de 2013, señala en su contenido como justificación para la instauración del buzón tributario¹⁷⁴:



Resultado de la reforma derivada de dicha iniciativa es que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón

¹⁷⁴ Cfr. iniciativa de la reforma hacendaria contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 9 de diciembre de 2013.

tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Como se mencionó en el punto II.5 Notificación de los actos administrativos, una de las vías con que cuentan las autoridades fiscales para notificar los actos administrativos a los contribuyentes es el buzón tributario, que constituye un sistema de comunicación electrónico cuyo antecedente es la reforma a los artículos 17C a 19 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 2004, que prevé la obligación de los contribuyentes de presentar documentos digitales empleando los medios electrónicos.

El buzón tributario refiere el Servicio de Administración Tributaria, *“es un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del SAT, a través del cual las autoridades fiscales podrán llevar a cabo notificaciones de cualquier acto o resolución administrativa a los contribuyentes, y estos a su vez, podrán efectuar promociones, solicitudes, avisos y demás información que presentarán los contribuyentes utilizando el apartado “Buzón Tributario”, así como en su caso darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad.”*¹⁷⁵

Asimismo, que el buzón tributario consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual la autoridad administrativa podrá notificar cualquier acto o resolución administrativa que emita y los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes y avisos o dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad, así como consultar su situación fiscal.

El medio de contacto con el que se puede habilitar el Buzón Tributario *“puede ser una dirección de correo electrónico y/o número de teléfono móvil.”*¹⁷⁶

Dichos medios serán usados para enviarle avisos electrónicos al contribuyente cuando existan notificaciones y mensajes pendientes de leer en el buzón, bien sea a través de un correo electrónico o de un SMS (short message service o servicio de mensajes cortos, *“es el servicio de telefonía celular (móvil) que posibilita enviar y recibir mensajes de texto de extensión reducida. También se conoce como SMS a estos mensajes en sí mismos”*¹⁷⁷).

Para ingresar a este sistema electrónico de comunicación se requiere: 1. El RFC (*“es una clave que identifica como contribuyentes a las personas físicas o morales en México para controlar el pago de impuesto frente al Servicio de Administración Tributaria. Sus siglas significan Registro Federal de Contribuyentes”*¹⁷⁸); 2. La contraseña; y, 3. La e.firma portable (antes firma electrónica).

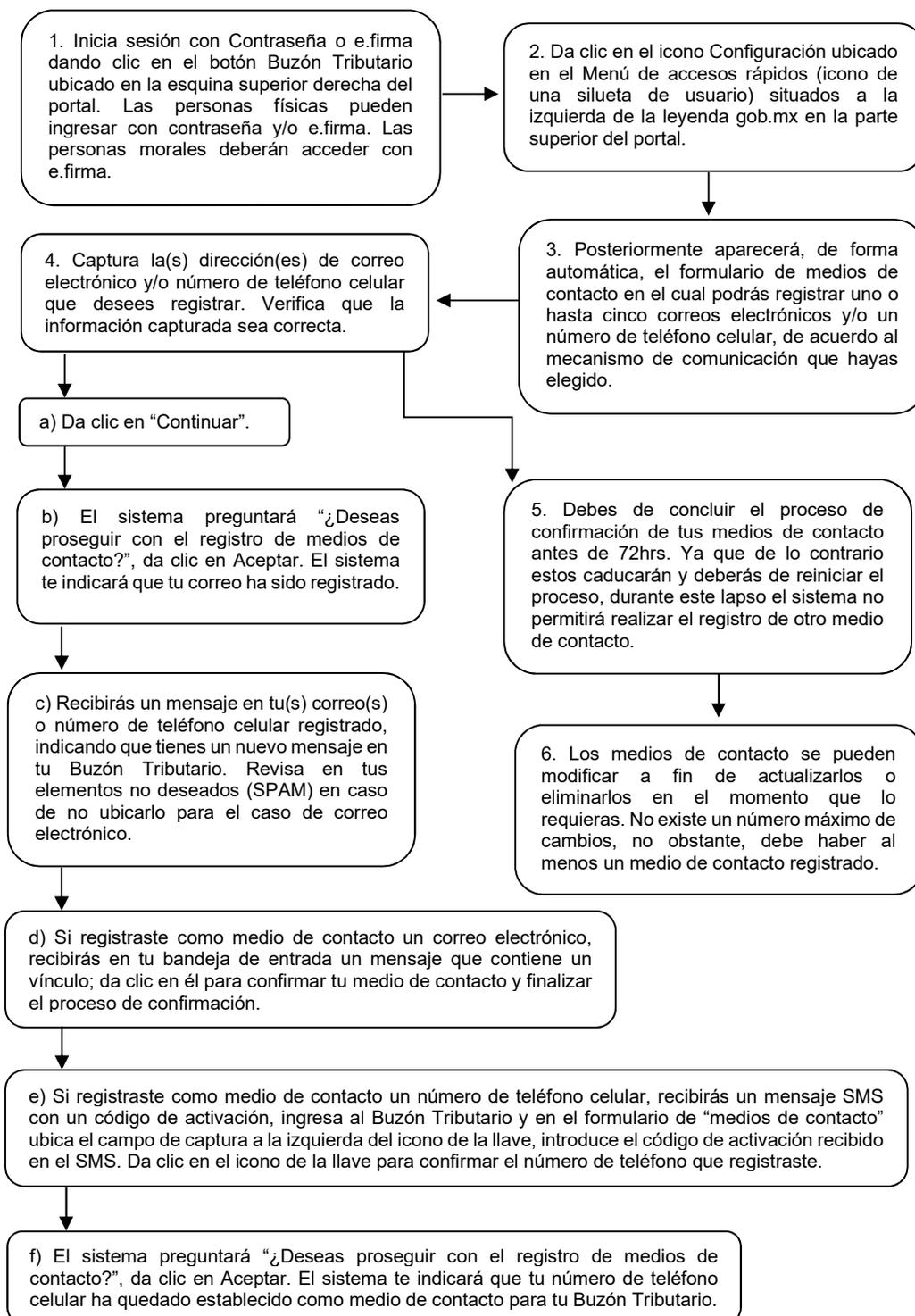
¹⁷⁵ ¿Qué es y para qué se utiliza el buzón tributario? <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

¹⁷⁶ ¿Cuáles son los medios de contacto con los que puedo habilitar mi Buzón Tributario? <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

¹⁷⁷ Definición de SMS. <https://definicion.de/sms/>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

¹⁷⁸ ¿Qué es el RFC? <https://www.mi-rcf.com.mx/>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Los pasos para la habilitación del buzón tributario (señala el Servicio de Administración Tributaria) son¹⁷⁹:



¹⁷⁹ Cfr. Infórmate cómo habilitar tu Buzón Tributario. <https://www.sat.gob.mx/consulta/74825/informate-sobre-como-dar-de-alta-tu-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Debiéndose tener presente para ello el contenido de las reglas 2.2.1, 2.2.2 y 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2019, que señalan en lo conducente: (1) que la Contraseña se considera una firma electrónica que funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su portal, conformada por la clave en el RFC del contribuyente, así como por una contraseña que él mismo elige, y que esta sustituye a la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio; (2) que las personas físicas que cuenten con la e.firma vigente podrán registrarse como usuarios de la e.firma portable, la cual sustituye a la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio; (3) que el contribuyente habilitará el buzón tributario y el registro de los medios de contacto y que los mecanismos de comunicación como medios de contacto disponibles son: a) El correo electrónico. b) Número de teléfono móvil para envío de mensajes cortos de texto.

Y que de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal 2019, regla 2.2.6 y con el fin de que los contribuyentes conozcan los servicios y presenten sus trámites mediante este canal de comunicación electrónico, el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer el listado de los trámites y servicios que se presentan a través del Buzón Tributario, destacando los siguientes¹⁸⁰:

1. Notificación electrónica

2. Comunicados de interés

3. Mis documentos

4. Trámites

Contabilidad electrónica: Envíos y Consultas.

Fiscalización electrónica: Impuestos internos y Aportación de pruebas.

Devoluciones.

Compensaciones: Solicitud de devolución, aviso de compensación y sustitución de cuenta.

CLABE por devolución no pagada: Reimpresión de solicitud de devolución o aviso de compensación; Consulta devolución automática (Ejercicio 2015 y anteriores); Seguimiento de trámites y requerimientos (Devolución automática 2016).

Subcontratación Laboral: Autorización del contratista para la consulta de CFDI y declaraciones; Consulta por el contratante de CFDI y declaraciones.

Jurídica: Interposición de Recurso de Revocación en línea; Registro de solicitud de autorizaciones y/o consultas; Solicitudes guardadas parcialmente de autorizaciones y/o consultas; Tareas pendientes; Buscar promociones y adjuntar información; Aviso de extranjeros operando a través de maquiladoras de albergue; Autorización para ser Donataria.

Otros: Solicitud de adopción de acuerdo conclusivo (PRODECON); Solicitud de condonación para contribuyentes en concurso mercantil; Consulta de auditoría de hechos u omisiones.

¹⁸⁰ Cfr. Servicios disponibles del Buzón Tributario. <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

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

Sin que ello signifique que el buzón tributario esté diseñado para emplearse únicamente en la revisión electrónica, ya que puede ser utilizado en cualquiera de los procedimientos de fiscalización previstos en la ley para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos a efecto de que exhiban, por el mismo medio, la contabilidad, datos u otros documentos o informes necesarios para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tal como acontece en la revisión de gabinete, según se desprende del artículo 42, fracción II, del citado ordenamiento legal.

Capítulo III. Comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

III.1 Artículo 16 párrafo dieciséis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dispone el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su parte conducente:

“Art. 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.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

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

El precepto constitucional en la parte transcrita contiene el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, entendiéndose como tal, no sólo al lugar en el que una persona establece su residencia habitual, sino también a todo aquel espacio en el que desarrolla actos y formas de vida que son calificadas como íntimas o privadas.

Ahora bien, el concepto de domicilio que contempla el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no coincide plenamente con el utilizado en el derecho privado y en especial el establecido en los artículos 29, 30 y 31 del Código Civil Federal, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio de derechos y obligaciones, puesto que éste se entiende de modo más amplio y flexible, toda vez que se trata de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas, debiendo interpretarse, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional, esto es, a la luz de los principios que tienden a extender al máximo la protección a la dignidad humana y a la intimidad de

la persona, porque en el domicilio se concreta la posibilidad de cada individuo de establecer entornos privados que quedan excluidos de la observación de los demás y de las autoridades.¹⁸¹

De esta manera constitucionalmente el domicilio es cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente, por lo que el destino o uso del domicilio constituye el elemento esencial para la delimitación de los espacios constitucionalmente protegidos, de ahí que resulten irrelevantes la ubicación, la configuración física, su carácter de mueble o inmueble, el tipo de título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo.

De esta forma, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio constituye una manifestación del diverso derecho fundamental a la intimidad, esto es, aquel ámbito reservado de la vida de las personas, excluido del conocimiento de terceros, sean estos poderes públicos o los particulares, en contra de su voluntad. Así, se advierte que tal derecho protege un ámbito espacial determinado, esto es, el domicilio, el cual es el espacio de acceso reservado en el que los individuos ejercen su libertad más íntima.

De lo que se concluye que lo que se considera constitucionalmente digno de protección es la limitación de acceso al domicilio en sí misma, con independencia de cualquier consideración material. Y que, si el objeto de protección constitucional es la intimidad de las personas, el concepto de domicilio vendrá necesariamente determinado por este valor constitucional.

Por lo tanto, aquellos locales o recintos en los que esté ausente la idea de privacidad, como sucede con los almacenes, fábricas, talleres, oficinas, tiendas, locales o establecimientos comerciales o de esparcimiento, así como con todos aquellos locales que están abiertos al servicio del público, como los restaurantes, bares o discotecas en cualquiera de sus posibles manifestaciones o variantes, no tienen la condición de domicilio, desde el punto de vista constitucional.

Sin embargo, a pesar de que en esos supuestos no existe un domicilio desde el punto de vista constitucional, esto no excluye la necesidad de respetar las exigencias mínimas derivadas del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como son la fundamentación, motivación y proporcionalidad del acto de la autoridad, para poder entrar en o registrar tales lugares.

Máxime que se puede dar el caso de que los diversos ordenamientos legales amplíen el ámbito de protección y exijan requisitos similares para la entrada y registro de un lugar cerrado que no cumpla con las características del concepto constitucional de domicilio, como lo hace el artículo 262 del Código Nacional de Procedimientos Penales que establece los mismos requisitos para la emisión de

¹⁸¹ Cfr. Artículos 1 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 29, 30 y 31 del Código Civil Federal.

una orden de cateo para un domicilio, que para una propiedad privada, y los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, de cuya interpretación deriva que la notificación de una orden de visita domiciliaria debe realizarse de manera personal en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda, conforme al artículo 10 del referido ordenamiento, sin perjuicio de que en la orden de visita domiciliaria se hubieran señalado diversos lugares en los que pueda efectuarse, acorde con el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que esos lugares no pueden considerarse para efectos de la notificación del acto administrativo de que se trata, pues para ello el precepto aplicable es el artículo 136 del citado Código Fiscal de la Federación.¹⁸²

Así tenemos que el legislador ordinario, en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde realicen sus actividades o se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio.

Por lo que, para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para efectuarlas en el domicilio que considerado como domicilio fiscal, esto es, en el que el contribuyente utilice para el desempeño de sus actividades o en el que se encuentre el principal asiento de sus negocios o la administración principal del negocio, con independencia de que no coincida con el que este haya proporcionado al Registro Federal de Contribuyentes, puesto que, el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda sujeto a la voluntad del particular, más aún si se atiende a que el artículo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el referido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal.

Además de que nuestro máximo tribunal ha sostenido que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es aplicable tanto a las personas físicas o individuos, como a las personas morales o jurídicas, toda vez que, éstas últimas también gozan de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías que otorga nuestra Carta Magna.

Consecuentemente, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio protege un ámbito espacial determinado de acceso reservado, en el cual el individuo vive y ejerce su libertad más íntima, sin estar sujeto a los usos y convencionalismos sociales, por lo que, cualquier autoridad se encuentra imposibilitada de ingresar al

¹⁸² Cfr. Artículos 1 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 262 del Código Nacional de Procedimientos Penales, 10, 43 fracción I, 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

mismo, salvo que cuente con una orden de cateo, que es el documento escrito emitido por una autoridad judicial, en el cual se le autoriza a ingresar al domicilio para realizar una inspección, buscar determinados objetos o aprehender a una o varias personas, o con una orden de visita domiciliaria emitida por una autoridad administrativa, para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, o 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.

Ahora bien, para que la orden de cateo sea constitucional debe reunir los siguientes requisitos:

1.- Ser expedida por una autoridad judicial. Esta atribución está reservada a las autoridades judiciales en materia penal y presupone la comisión de un hecho señalado en la ley como delito, la existencia de una carpeta de investigación en integración y la probabilidad de que en el domicilio o propiedad privada que se registrará se encuentra la persona o personas se han de aprehenderse y/o los objetos que se buscan, por lo tanto, ninguna otra autoridad distinta de la judicial en materia penal puede emitir una orden de cateo.

2.- Constar por escrito. En acatamiento al principio de legalidad y con la finalidad de que el gobernado tenga la certeza de lo que se ha ordenado en su contra, nuestro sistema jurídico se basa en la existencia de mandamientos escritos, por lo que están proscritas las órdenes verbales.

3.- Señalar el lugar que ha de inspeccionarse. Esto es, precisar el lugar o lugares que habrán de ser cateados, por lo que la autoridad que habrá de practicarla no puede ingresar a otro domicilio, aunque pertenezca a la misma persona afectada.

4.- Precisar que persona o personas han de aprehenderse. Esto sólo se da cuando existe la probabilidad fundada de que en el domicilio al que se ingresara se encuentra la persona o personas que se trata de aprehender, lo que implica necesariamente la cumplimentación de una orden de aprehensión, la cual también es librada por una autoridad judicial.

5.- Especificar los objetos que se buscan. Cuando la finalidad que se busca con la orden de cateo es la búsqueda de instrumentos (cosas u objetos con los cuales se cometió del delito), objetos (cosas u objetos sobre los cuales recayó la conducta delictiva) o productos (bienes de cualquier índole derivados u obtenidos directa o indirectamente de la comisión de un delito).

Ahora bien, para que sea constitucional la práctica de la orden de cateo por parte de la autoridad, ésta debe limitarse a ingresar al lugar o lugares que le fueron autorizados, a aprehender a la persona o personas mencionadas en la orden, o a buscar los objetos precisados en la citada orden, así como a levantar al concluirla, una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad ejecutante; de lo

contrario, las pruebas obtenidas durante su práctica y las demás pruebas que sean consecuencia directa de las anteriores, así como el acta circunstanciada de la propia diligencia, carecerán de validez y eficacia probatoria.

No obstante lo anterior, es de observarse que nuestro máximo tribunal ha establecido, basándose en que la demora puede hacer ilusoria, tanto la investigación del delito y la aplicación de las penas, como el evitar que se siga cometiendo el delito e impedir que se pierdan, destruyan o alteren, las huellas o vestigios del hecho delictuoso, los instrumentos, objetos o productos del delito, que en tratándose de flagrante delito, esto es, aquel que se está ejecutando en el preciso instante, la autoridad policial no requiere necesariamente contar con una orden de cateo para introducirse en el domicilio particular, y que los medios de prueba obtenidos como consecuencia de esa intromisión si tienen eficacia probatoria.

Precisando que en este supuesto, la autoridad policial debe contar con datos ciertos o válidos que motiven la intromisión al domicilio particular sin orden de cateo, y que éstos deben aportarse en el proceso a efecto de que el juzgador tenga elementos que le permitan llegar a la convicción de que efectivamente se trató de flagrancia, pues de no acreditarse tal situación, las pruebas recabadas durante dicha intromisión y las demás pruebas que sean consecuencia directa de las anteriores, carecerán de eficacia probatoria (al considerar que su obtención fue de forma ilícita) y el juez penal al recibir la consignación deberá ordenar la libertad con las reservas de ley de la persona o personas detenidas.

En lo que toca a la orden de visita domiciliaria en materia fiscal, con apoyo en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita en el domicilio fiscal del contribuyente debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Constar por escrito.
- 2.- Señalar la autoridad que la emite, debiendo ser esta competente para su emisión.
- 3.- Señalar lugar y fecha de emisión.
- 4.- Estar fundada, motivada y expresar su objeto.
- 5.- Ostentar la firma del funcionario competente.
- 6.- Contener impreso el nombre del visitado, excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore su nombre, supuestos en los cuales se deberán señalar los datos que permitan su identificación, los que podrán ser obtenidos al momento de efectuarse la visita domiciliaria por el personal actuante en la visita.
- 7.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.

8.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente, lo cual debe ser notificado al visitado.

Por otra parte, nuestro máximo tribunal ha señalado que para considerar que una orden de visita domiciliaria cumple con los requisitos de estar fundada y motivada, esta debe¹⁸³:

1.- Expresar por su nombre y de manera precisa las contribuciones de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, a fin de que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a la revisión de las contribuciones señaladas en la orden.

Mediante tal señalamiento se cumple con el requerimiento establecido en el artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, dentro de las que se encuentra el señalar los objetos que se buscan, lo que en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos que se van a revisar.

Observándose que esta precisión de las contribuciones cuyo cumplimiento se pretende verificar por la autoridad fiscal, sólo es necesaria cuando se trate de contribuyentes registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues sólo de ellos, de acuerdo con los registros con que ésta cuenta, sabe qué contribuciones están a su cargo; situación que es distinta de los casos de contribuyentes que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, por lo que en estos casos, al no saber qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden de visita, ésta necesariamente debe ser general, esto es, abarcar todas las contribuciones.

2.- Precisar en términos claros el periodo sujeto a revisión, tanto para que el visitador conozca el periodo que se debe revisar, así como para que el visitado conozca cuál es el periodo que debe revisarse de acuerdo con lo determinado por la autoridad emisora de la orden de visita y no por el visitador.

¹⁸³ Cfr. Época: Novena Época. Registro: 202320. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III, Junio de 1996. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.3o.A. J/11. P. ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA; Época: Novena Época. Registro: 187649. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XV, Febrero de 2002. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 7/2002. P. 66. VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. AL PRECISAR EL PERIODO QUE DEBE SER REVISADO, LA ORDEN RESPECTIVA DEBE ESTABLECER CON CLARIDAD LAS FECHAS DE INICIACIÓN Y DE TERMINACIÓN DEL REFERIDO PERIODO, RESULTANDO VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DEJAR LA DETERMINACIÓN DE LA ÚLTIMA FECHA AL ARBITRIO DEL VISITADOR.

III.2 Artículos 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 11 punto 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Los preceptos señalados establecen:

DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS.	PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.	CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS también conocida como "PACTO DE SAN JOSÉ".	COMENTARIOS
"Artículo 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques."	"ARTÍCULO 17. 1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques."	"Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad. 1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad. 2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación. 3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques."	Dichos preceptos primordialmente consagran los derechos humanos a la honra y la reputación, a la dignidad, así como a la vida privada o la intimidad, en especial a la protección del domicilio y la reserva de la correspondencia o comunicaciones.

Observándose que la Convención Americana sobre Derechos Humanos constituye el eje principal del Sistema Interamericano de protección de los derechos humanos, al consagrar derechos como la vida, la integridad y libertad personal, la igualdad ante la ley, la protección judicial, la propiedad privada, el derecho de reunión, circulación y residencia, derechos políticos, derechos de la niñez, principio de legalidad y de no retroactividad, libertad de asociación, la libertad de conciencia y de religión, libertad de pensamiento y de expresión, a la honra y dignidad, a no ser sometida a esclavitud y servidumbre, entre otros.

Asimismo, *"reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos"*¹⁸⁴, establece las obligaciones de los Estados miembros de la Organización de los Estados Americanos de *"respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción"* (artículo 1), así como atender las resoluciones derivadas de los casos de violaciones de derechos humanos sometidos ante la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cuyas

¹⁸⁴ https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm. Convención Americana sobre Derechos Humanos. Preámbulo, párr. tercero.

labores están dirigidas a mantener el respeto de los derechos humanos contenidos en el corpus iuris interamericano.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 293/2011¹⁸⁵, basado en la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, estableció como criterios obligatorios:

1.- Que los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, tales como aquellos consagrados en la Convención Americana, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

2.- Que los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado.

Ahora bien, de los preceptos transcritos de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, tenemos que estos consagran los derechos humanos a la honra y la reputación, a la dignidad, así como a la vida privada o la intimidad, en especial a la protección del domicilio y la reserva de la correspondencia o comunicaciones.

En lo que hace en particular al derecho a la intimidad o privacidad, este ha sido definido como:

*“La intimidad es el conjunto de circunstancias, cosas, experiencias, sentimientos y conductas que un ser humano desea mantener reservado para sí mismo, con libertad de decidir a quién le da acceso al mismo, según la finalidad que persiga, que impone a todos los demás la obligación de respetar y que sólo puede ser obligado a develar en casos justificados cuando la finalidad perseguida por la develación sea lícita”.*¹⁸⁶

“El derecho a la privacidad o a la intimidad es, en lato sensu, aquel derecho humano por virtud del cual la persona, llámese física o moral, tiene la facultad o el poder de excluir o negar a las demás personas, del conocimiento de su vida personal, además de determinar en qué medida o grado esas dimensiones de la vida personal pueden ser legítimamente comunicados a otros. El mismo se divide en: derecho a la inviolabilidad del domicilio, derecho a la inviolabilidad de la correspondencia,

¹⁸⁵ Cfr. Registro Núm. 24985. Décima Época. Pleno. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

¹⁸⁶ Méjran C. Luis Manuel. El Derecho a la Intimidad y la Informática. Editorial Porrúa, S.A. México, 1996. p. 76.

derecho a la intimidad frente a las escuchas telefónicas, derecho a la propia imagen, y el derecho a la intimidad frente a la informática o derecho a la libertad informática”.¹⁸⁷

Mientras que la Corte Interamericana de Derechos Humanos tras afirmar que el derecho a la intimidad: *“comprende, entre otras dimensiones, tomar decisiones relacionadas con diversas áreas de la propia vida libremente, tener un espacio de tranquilidad personal, mantener reservados ciertos aspectos de la vida privada y controlar la difusión de información personal hacia el público”*¹⁸⁸.

En las sentencias Masacres de Ituango, Escué Zapata y Fernández Ortega y otros, al examinar la relación entre la vida privada y la violación del domicilio, afirmó que: *“el derecho a la vida privada se encuentra íntimamente ligado al lugar donde se asienta el domicilio familiar”* y que *“el domicilio es el espacio natural donde la vida privada se desarrolla libremente”*¹⁸⁹, por lo que quienes pierden sus hogares también pierden el ámbito personal y geográfico donde desarrollan su vida privada. De esta forma el despojo temporal o permanente del domicilio, no solo viola el derecho al uso y disfrute de los bienes que allí se encuentran (vulneración al derecho de propiedad de las víctimas), sino que además configura la pérdida de una de las condiciones básicas para la existencia de los seres humanos: su intimidad.

Y en la sentencia del caso Tristán Donoso, después de hablar de cómo el derecho a la vida privada cubre aspectos tales como la convivencia familiar, el domicilio y la correspondencia, afirmó que aunque *“las conversaciones telefónicas no se encuentran expresamente previstas en el artículo 11 de la Convención, se trata de una forma de comunicación que, al igual que la correspondencia, se encuentra incluida dentro del ámbito de la protección del derecho de la vida privada”*¹⁹⁰ y que el derecho a la vida privada no es un derecho absoluto, por lo que es susceptible de ser restringido siempre y cuando las injerencias no sean abusivas o arbitrarias, debiendo estar previstas en la ley, perseguir un fin legítimo y cumplir con los requisitos de idoneidad, necesidad y estricta proporcionalidad.

Además de que, en dicha sentencia, no obstante que no encontró responsabilidad por la interceptación y grabación de la conversación telefónica alegada de Tristán Donoso con su cliente, el referido tribunal concluyó que el Estado sí había realizado una injerencia en su vida privada a través de la divulgación de dicha conversación, al sostener que:

¹⁸⁷ Martínez Altamirano Eduardo. Revista ABZ. Información y Análisis Jurídicos. Derecho a la Intimidad. Número 126. México, diciembre de 2000.

¹⁸⁸ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Fontevicchia y D'Amico vs Argentina. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2011. Serie C. Núm. 238, párr. 48.

¹⁸⁹ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso de las Masacres de Ituango vs Colombia. Sentencia de 1 de julio de 2006, Serie C. Núm. 148. Caso Escué Zapata vs Colombia. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 4 de julio de 2007. Serie C. Núm. 165. Caso Fernández Ortega y otros vs México. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010, Serie C. Núm. 215.

¹⁹⁰ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tristán Donoso vs Panamá. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de enero de 2009. Serie C. Núm. 193, párr. 55.

“La Corte considera que la conversación telefónica entre el señor Adel Zayed y el Tristán Donoso era de carácter privado y ninguna de las personas consintió que fuera conocida por terceros. Más aún, dicha conversación, al ser realizada entre la presunta víctima y uno de sus clientes debería, incluso, contar con un mayor grado de protección por el secreto profesional. La divulgación de la conversación telefónica por parte de un funcionario público implicó una injerencia en la vida privada del señor Tristán Donoso”¹⁹¹.

Además de que, sobre el mismo tema, en la sentencia del caso Escher y otros, la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo:

“El artículo 11 protege las conversaciones realizadas a través de las líneas telefónicas instaladas en las residencias particulares o en las oficinas, sea su contenido relacionado con asuntos privados del interlocutor, sea con el negocio o actividad profesional que desarrolla.”¹⁹² Por lo que la protección a la vida privada se concreta en el derecho a que sujetos distintos de los interlocutores no conozcan ilícitamente el contenido de las conversaciones telefónicas o de otros aspectos, como los ya mencionados, propios del proceso de comunicación.

Por último, en lo que toca al derecho a la honra y la reputación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Tristán Donoso, hace el reconocimiento de que el artículo 11 de la Convención Americana implica que *“toda persona tiene derecho al respeto a su honra y que, por tanto, se encuentra prohibido todo ataque ilegal contra la honra y reputación. Que en términos generales el derecho a la honra se relaciona con la estima y valía propia, mientras que la reputación se refiere a la opinión que otros tienen de una persona.”¹⁹³*

Por otra parte, la oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, en su observación general número 16, adoptada en el 32º período de sesiones del año 1988, con relación al derecho a la intimidad, previsto en el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, señala que el derecho de toda persona a ser protegida en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, su honra y su reputación, debe estar garantizado respecto de todas las injerencias arbitrarias o ilegales que provengan tanto de las autoridades estatales, como de personas físicas o jurídicas.

A lo anterior hay que agregar que la Organización de las Naciones Unidas en la resolución A/RES/68/198, aprobada por la Asamblea General el 20 de diciembre de 2013, denominada: *“Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo”* destacó la importancia del respeto a los derechos humanos y las

¹⁹¹ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tristán Donoso vs Panamá. op. cit. párrs. 75 y 76

¹⁹² <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Escher y otros vs Brasil. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 6 de julio de 2009, Serie C. Núm. 200, párrs. 114 y 115.

¹⁹³ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tristán Donoso vs Panamá. op. cit. párr. 57

libertades fundamentales en el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones y reafirmó *“que los mismos derechos que tienen las personas fuera de línea también deben ser protegidos en línea”*¹⁹⁴

De tal suerte que los derechos humanos de las personas deben ser protegidos tanto fuera de línea como en línea, es decir, tanto en el espacio natural como en el ciber espacio.

III.3 Las facultades de las autoridades fiscales en la comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

El Estado realiza la mayor parte de su actividad, entre ellas la financiera, a través de actos de naturaleza y efectos muy variables, los cuales en su conjunto forman la actuación administrativa y conducen a la materialización del acto administrativo, conformando así el procedimiento administrativo.

El acto administrativo, es definido como *“toda declaración de voluntad unilateral y concreta, dictada por un órgano de la administración pública, en ejercicio de su competencia administrativa, cuyos efectos son directos e inmediatos”*¹⁹⁵, por lo que se trata de *“una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”*¹⁹⁶.

El acto administrativo requiere normalmente para su formación *“estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesarias para guiar su decisión al mismo tiempo que constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales. Ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo, de la misma manera que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial.”*¹⁹⁷

Así, el procedimiento administrativo *“es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos*

¹⁹⁴ Organización de las Naciones Unidas. Resolución A/RES/68/198, aprobada por la Asamblea General el 20 de diciembre de 2013, denominada: *“Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo”*. https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ares68d198_es.pdf. Fecha de consulta 5 de junio de 2019.

¹⁹⁵ Pérez Dayán Alberto. Teoría General del Acto Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 2010. p. 53

¹⁹⁶ Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1999. p. 299

¹⁹⁷ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1985. pp. 254 y 255

administrativos en la esfera de la administración”¹⁹⁸; y “está constituido por un conjunto de trámites y formalidades –ordenados y metodizados en la leyes administrativas-, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin”¹⁹⁹.

Esto es, el procedimiento administrativo implica una secuela o sucesión de actos de trámite determinados por la ley, que deben ser producidos de conformidad con ciertas formalidades y que culminan con una resolución definitiva, la cual viene a constituir propiamente el acto administrativo; por lo que el acto administrativo es el resultado de un procedimiento formal, a través del cual la autoridad contribuye a la observancia del principio de legalidad; así el acto administrativo es el producto final de una sucesión de etapas de distinto contenido y alcance, que le dan sustento formal, por lo que ese conjunto de formalidades es lo que constituye propiamente el procedimiento de creación del acto administrativo.

Ahora bien, genéricamente considerado, el procedimiento administrativo es uno solo, aunque a veces pueda parecer complejo, en cuanto se integra por múltiples formalidades que debe necesariamente cumplir la autoridad, sin embargo, todas tienen como fin el que se emita la resolución final o acto definitivo.

En el procedimiento administrativo en materia fiscal la autoridad lleva a cabo una serie de actos de trámite que deben ser producidos de conformidad con ciertas formalidades y cuyas etapas tienen como destino final el que se dicte una resolución definitiva que determine el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias.

El procedimiento administrativo en materia fiscal tiene dos fases: la oficiosa o procedimiento constitutivo o formal, y la contenciosa o procedimiento de control.

En la fase oficiosa, la cual está regida por el principio de oficiosidad, le corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todas sus etapas formales, para llegar al pronunciamiento de la resolución definitiva que determine el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias. En esta fase queda comprendido el procedimiento administrativo a través del cual la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación.

Mientras que en la fase contenciosa, caracterizada por regirse por el principio dispositivo, le corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo las excepciones señaladas en la ley, por lo que esta fase consiste en *“la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público*

¹⁹⁸ Nava Negrete Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Porrúa, México 1959, p. 78, citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. p. 669

¹⁹⁹ Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983. Tomo I. p. 273

y el privado y finaliza con la resolución de la controversia”²⁰⁰; de esta forma, en la fase contenciosa el contribuyente impugna la resolución definitiva emitida en la fase oficiosa por la autoridad fiscal y abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo, siendo su finalidad el control de la legalidad de los actos de la autoridad fiscal.

Ahora bien, con el objeto de verificar y comprobar que el sujeto pasivo ha cumplido correctamente con sus obligaciones establecidas en la ley tributaria, constatado correctamente la actualización de hecho imponible, precisado correctamente la cantidad a pagar por concepto de la contribución o tributo y efectuado su pago en tiempo y forma; así como, en su caso, determinar los créditos fiscales o las contribuciones omitidas; el sujeto activo cuenta con una serie de atribuciones establecidas en la ley tributaria, a las cuales en su totalidad se les conoce como facultades de comprobación.

“Al poder determinar contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas o bien solamente éstos cuando se infrinjan disposiciones fiscales secundarias, se ejercen facultades de las cuales las autoridades administrativas deben estar investidas.”²⁰¹

En este sentido, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos.
- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la contabilidad a efecto de llevar a cabo su revisión.
- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes.
- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen.
- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- 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.

Como se señaló, este cúmulo de facultades de comprobación debe estar establecido en la ley, dado que, como consecuencia primordial del principio de legalidad que impera en nuestro país, las autoridades sólo pueden realizar aquello para lo que están expresamente autorizadas por las leyes, esto es, lo que la ley les permite, de manera tal que aunque no haya algún precepto que prohíba a alguna

²⁰⁰ Rodríguez Lobato Raúl. op. cit. p. 198

²⁰¹ Margáin Manautou Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. México, 2016. p. 3

autoridad hacer determinada cosa, ésta no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte expresamente para ello.

Resulta ilustrativo de lo vertido el contenido de la siguiente tesis:

“AUTORIDADES, FACULTADES DE LAS. *Las autoridades sólo están facultadas para aquello a que la Constitución Federal expresamente las autoriza, o aquello a que las autoriza, también de modo expreso, una ley que se ajuste estrictamente al código político.”²⁰²*

Las facultades de comprobación con que cuenta el sujeto activo son discrecionales en cuanto a si se lleva a cabo o no su ejercicio, sin embargo, si se ejercen dichas facultades las mismas son regladas, dado que deben ser ejercidas conforme a las reglas del procedimiento administrativo específico establecido en la ley, es decir, no son ilimitadas.

Respecto de las facultades discrecionales y regladas, resulta ilustrativo el contenido de la siguiente tesis:

“FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS. DIFERENCIAS. *Para determinar si la autoridad goza de facultades discrecionales o regladas debe atenderse al contenido de la norma legal que las confiere. Si ésta prevé una hipótesis de hecho ante la cual la autoridad puede aplicar o no la consecuencia de derecho prevista en la misma, según su prudente arbitrio, debe afirmarse que la autoridad goza de facultades discrecionales. Empero, cuando la autoridad se encuentra vinculada por el dispositivo de la ley a actuar en cierto sentido sin que exista la posibilidad de determinar libremente el contenido de su posible actuación, debe concluirse que la autoridad no goza de facultades discrecionales sino regladas.”²⁰³*

Debiéndose observar que las autoridades fiscales pueden ejercer las facultades de comprobación establecidas en artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que de ellas se notifique al contribuyente.

A lo anterior, habría que agregar que conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (artículos 1, 2, 26 y 31 fracción XI), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la principal autoridad fiscal en México y le corresponde entre otras facultades: cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

²⁰² Tesis: Sala Auxiliar. Semanario Judicial de la Federación. CXXI. Quinta Época. p. 2466. 385106 Tesis Aislada (Común). [TA]; 5a. Época; Sala Aux.; S.J.F.; CXXI; p. 2466

²⁰³ Tesis: XIV.2o.44 K. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Febrero de 2003. Novena Época. p. 1063. 184888 Tesis Aislada (Común). [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, Febrero de 2003; p. 1063

Asimismo, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza la actividad recaudatoria y fiscalizadora de las contribuciones por medio del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (artículos 1, 2 inciso D fracción I y 98-C del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Y que el Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales, entre otras (artículos 1, 2, 6 y 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria).

III.4. La visita domiciliaria.

Una de las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales es la visita domiciliaria, la cual se encuentra prevista en las fracciones III, V y X del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Como ya se señaló la visita domiciliaria es una de las excepciones contempladas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, por lo que ese acto de molestia, de intromisión al domicilio, atendiendo al principio de seguridad jurídica en beneficio del particular afectado, implica que la autoridad deba cumplir con los requisitos establecidos para los cateos en el referido precepto constitucional y con los establecidos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación.

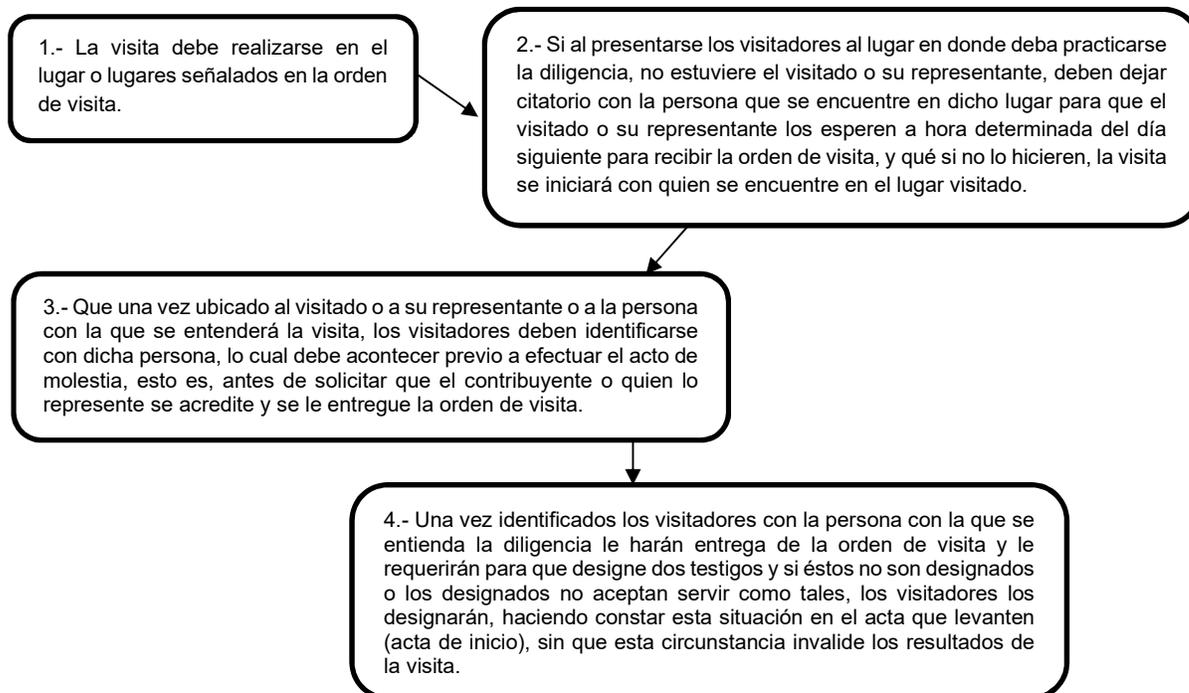
El procedimiento de la visita domiciliaria se rige por lo dispuesto en los artículos 44, 45, 46, 46-A, 47, 49 y 50 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, le son aplicables a dicho procedimiento, lo dispuesto por los artículos 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, 13, 38, 134, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

Del contenido de los numerales señalados tenemos que la visita domiciliaria se encuentra conformada por actas de inicio, parciales, complementarias, última parcial y final; que todas las actas levantadas antes del acta final forman parte integrante de esta última; y, que de toda visita en el domicilio fiscal se deben levantar actas en las que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que los visitantes hubieren conocido durante su desarrollo y que estos hechos u omisiones consignados por los visitantes en esas 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.

En términos generales, la visita domiciliaria se desarrolla conforme a las etapas siguientes:

a) Inicio: comprende la identificación de los visitadores ante el visitado o la persona con quien han de entender la visita, la entrega de la orden y la designación de los testigos.



Observándose que el objeto del citatorio señalado en el paso 2, no se limita a citar al contribuyente o su representante para que reciba una orden de visita domiciliaria, sino, a que el contribuyente o su representante conozcan de manera cierta el tipo de diligencia administrativa que se realizará en su domicilio como excepción al principio constitucional de inviolabilidad domiciliaria, así como la serie de consecuencias en su esfera jurídica resultado de la visita domiciliaria que se le practicará.

Por lo que hace a la identificación de los visitadores señalada en el paso 3, se observa que su objetivo es brindar certeza al contribuyente de que efectivamente las personas que se encuentran ante él están facultadas para iniciar el procedimiento de visita domiciliaria, debiéndose observar que solo pueden actuar como visitadores las personas designadas en la orden de visita, por lo que, las personas que se presenten como visitadores al inicio de la visita son los que tienen que identificarse y dicha identificación debe hacerse constar en el acta respectiva, describiendo con claridad el documento mediante el cual se identifican, así como asentar la fecha de las credenciales, su vigencia, el nombre y cargo de quien las

expide, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación.

Así, la emisión del citatorio con los requisitos legales constituye una garantía de seguridad jurídica para el visitado, quien al tener conocimiento del tipo de diligencia que se llevará a cabo, estará en posibilidad de decidir si es necesaria o no su presencia en ella.

En consecuencia, como se observa del paso 4, la intromisión al domicilio del contribuyente solo se puede llevar a cabo hasta el momento posterior al en que se hace entrega de la orden de visita, por lo que será a partir de este momento cuando formalmente inicie la visita y el contribuyente se encuentre en aptitud de designar a sus testigos que puedan dar testimonio sobre los hechos u omisiones acaecidos durante su desarrollo.

b) Desarrollo: solicitud y revisión de la contabilidad, libros, documentos, bienes o mercancías y aportación de pruebas por parte del contribuyente visitado para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas parciales.

Una vez efectuada la entrega de la orden de visita, así como designados los testigos, los visitadores requieren al visitado, su representante o la persona con quien se entienda la diligencia, la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados y, en su caso, llevan la verificación de bienes y mercancías.

Debiéndose levantar el acta de inicio correspondiente, en la que se hará constar la notificación y entrega de la orden de visita, así como la designación de los testigos, el requerimiento al visitado, su representante o la persona con quien se entienda la diligencia, de la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados, así como la verificación de bienes y mercancías que se llevó a cabo, y los demás hechos acaecidos.

Siendo importante mencionar, de conformidad con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que de toda visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales deben levantar acta en la que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores; que se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que los visitadores tengan conocimiento en el desarrollo de una visita; que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita; y, que 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;

Además de que, en el caso de que las autoridades fiscales detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, indicándoles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

Transcurrido ese plazo, la autoridad emitirá la última acta parcial señalando la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; debiendo, previamente a ello, levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación.

Amén de que, los visitadores, en la última acta parcial que al efecto se levante, deben hacer mención expresa de tales circunstancias (los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales) para que el visitado pueda presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen tales hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, dentro de los veinte días que cuando menos deben mediar entre el levantamiento de la última acta parcial y el acta final, plazo que se ampliará por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, siempre y cuando el contribuyente presente aviso solicitando dicha ampliación dentro del plazo inicial de veinte días.

Observándose que la exhibición de los documentos, libros o registros, que como prueba presente el contribuyente para desvirtuar irregularidades detectadas, se harán constar en acta circunstanciada y que se tendrán por consentidos los hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales consignados en las actas parciales y dados a conocer al visitado en la última acta parcial, si antes del cierre del acta final el contribuyente visitado no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen tales hechos u omisiones, o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad, o no prueba que éstos se encuentran en poder de alguna autoridad.

c) Conclusión (acta final): consistente en una relación detallada de los resultados obtenidos a través de la visita.

La visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes debe concluir dentro de un plazo máximo de doce meses, contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo que se trate de

contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en que el plazo es de dieciocho meses; o, de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, en que el plazo es de dos años.

Observándose que los plazos para concluir las visitas domiciliarias se suspenderán en los siguientes:

Casos:

- Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.
- Tratándose de la reposición de oficio del procedimiento por parte de la autoridad el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento, sin que dicha suspensión pueda exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.
- Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Asimismo, que las autoridades fiscales pueden continuar requiriendo datos, informes o documentos al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, durante el desarrollo de una visita domiciliaria, aun cuando el plazo para concluir las se encuentre suspendido por cualquiera de las hipótesis a que se refiere el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, puesto que dicho precepto no se refiere a la suspensión de las facultades de comprobación, sino sólo a la del plazo para concluir la visita o revisión, de ahí que no prohíbe a la autoridad fiscal seguir ejerciendo sus facultades de comprobación, máxime que en todos los casos la suspensión deriva de actos no atribuibles a la autoridad fiscal, sino al contribuyente o a factores ajenos a ambos, y el legislador no buscó limitar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sino únicamente regular la suspensión del plazo para que concluyan tales actos, por lo que la autoridad puede seguir realizando requerimientos a fin de impulsar la continuación de la visita.

Ahora bien, en el caso de que la autoridad fiscalizadora no levante el acta final de visita durante los plazos antes señalados, ésta debe entenderse por concluida en la fecha en que como máximo se debió haber levantado dicha acta y quedaran sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

Es importante mencionar, de conformidad con los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y 69-G del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes, basados en los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial o en el acta final, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, pueden optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, el cual puede versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

“El acuerdo conclusivo es un medio alternativo de solución de controversias con el cual aclaras, de manera definitiva y sin necesidad de acudir a tribunales, las observaciones realizadas a tu contabilidad durante la auditoría o revisión fiscal.”²⁰⁴

Esto es, un medio alternativo de solución de conflictos en procedimientos de fiscalización, cuyo principal objetivo es que la autoridad y el contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades durante la revisión y así evitar futuros litigios.

Cuya solicitud la tramita el contribuyente a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, suspendiendo los plazos previstos en el procedimiento de comprobación, desde la fecha de la presentación de la solicitud y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento del acuerdo conclusivo.

d) Determinación de las contribuciones omitidas.

Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución liquidadora que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita.

²⁰⁴ Acuerdos conclusivos. http://www.prodecon.gob.mx/gobmx/acciones_y_programas/acuerdos_conclusivos.html. Fecha de consulta 15 de julio de 2019.

El plazo para emitir la resolución determinante de las contribuciones omitidas se suspenderá en los siguientes:

- Casos:
- Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
 - Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
 - Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
 - Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita, observándose que dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Observándose que cuando las autoridades no emitan y notifiquen la resolución determinante de las contribuciones omitidas dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita.

Asimismo, es de precisarse que en la resolución determinante de las contribuciones omitidas deben señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo, y si ello no se hace así, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

III.5. La revisión de escritorio o gabinete.

Otra de las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales es la revisión de escritorio o gabinete, prevista en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Al ejercicio de esta facultad de comprobación se le conoce como “*Revisión de Escritorio o Gabinete*”, en atención a que la revisión de la contabilidad es desarrollada en las oficinas de la propia autoridad fiscal.

El procedimiento de la revisión de escritorio o gabinete se rige por lo dispuesto en los artículos 46-A, 48, 50 y 51 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, le son aplicables a dicho procedimiento, lo dispuesto por los artículos 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, 13, 38, 134, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento de la revisión de escritorio o gabinete se inicia con la notificación de la solicitud (orden de revisión) dirigida al contribuyente para que exhiba la contabilidad o parte de ella, así como que proporcionen los datos, documentos (incluyendo cuentas bancarias) o informes que se les requieran, para su revisión, por lo que la notificación de dicha solicitud constituye el primer acto del ejercicio concreto de las facultades de comprobación.

La solicitud (orden de revisión) que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese los informes, libros o documentos solicitados (lo cual puede incluir cuentas bancarias), o la contabilidad o parte de ella pedida, que deberá ser proporcionada por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante, sino que también debe indicar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al contribuyente y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión en su perjuicio:

- La categoría que se atribuye al gobernado a quien se dirige (contribuyente directo, responsable solidario o tercero relacionado con ellos).
- Cuál es la facultad que ejerce.
- La denominación de las contribuciones y el periodo a revisar.

Y debe notificarse a su destinatario de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación (personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario).

Mientras que el destinatario de la orden de revisión o su representante tiene la obligación de proporcionar a la autoridad revisora la contabilidad, los informes, libros o documentos que le fueron requeridos.

Ahora bien, si la autoridad fiscalizadora, una vez que ha efectuado la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, detecta hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberá informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento del oficio de observaciones, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, indicándoles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

Transcurrido ese plazo la autoridad emitirá el oficio de observaciones, señalando en actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; debiendo, previamente a ello, levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación.

Además, en el oficio de observaciones, las autoridades fiscales deben hacer constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, cumpliendo para ello con las garantías de fundamentación y

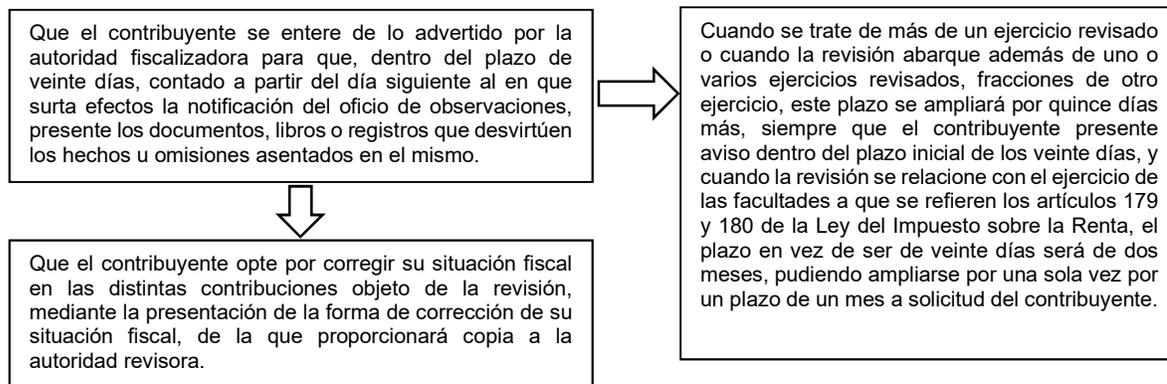
motivación, pues causa una afectación en la esfera jurídica del contribuyente o responsable solidario al que se dirige, ya que lo vincula a desvirtuar los hechos en aquél consignados, o bien, a corregir totalmente su situación fiscal conforme a lo asentado en el oficio de observaciones, a efecto de que la autoridad no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo.

Y cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación que nos ocupa, le dará a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar la documentación correspondiente que tienda a desvirtuar los hechos consignados en el mismo.

Dicho oficio de observaciones debe ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación (personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario).

En el caso de que la autoridad fiscalizadora concluya que no existen observaciones, debe comunicar al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión.

Observándose que el propósito del oficio de observaciones es:



Resultando qué, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta la documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, estos se tendrán por consentidos.

Y qué si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúa los hechos u omisiones que éste consigna, la autoridad fiscalizadora emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual debe ser notificada al contribuyente cumpliendo con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

La revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos al contribuyente debe concluir dentro de un plazo máximo de doce meses, contado a partir de que se le notifique el inicio de las facultades de comprobación.

Salvo que se trate de contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en que el plazo es de dieciocho meses; o, de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, en que el plazo es de dos años.

Los plazos para concluir las revisiones de escritorio o gabinete se suspenderán en mismos casos que fueron señalados para la visita domiciliaria.

Ahora bien, en el caso de que la autoridad fiscalizadora no notifique el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión (al no haber observaciones) dentro de los plazos antes mencionados, ésta debe entenderse por concluida en la fecha en que como máximo se debió haber notificado el oficio de observaciones o de conclusión de la revisión, y quedaran sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha revisión.

Es importante mencionar, de conformidad con los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y 69-G del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes, basados en los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, pueden optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, el cual puede versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

Por otra parte, si derivado de la revisión de escritorio o gabinete la autoridad fiscalizadora conoce de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinará las contribuciones omitidas mediante resolución liquidadora que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha en que concluya el plazo para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones.

El plazo para emitir la resolución determinante de las contribuciones omitidas se suspenderá en los mismos casos que se señaló en la visita domiciliaria.

Ahora bien, cuando las autoridades no emitan y notifiquen la resolución determinante de las contribuciones omitidas dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la revisión de gabinete o escritorio.

Observándose que en la resolución determinante de las contribuciones omitidas deben señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo, y si ello no se hace así, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Por lo que este procedimiento concluye:

- Cuando se emite y notifica al contribuyente el oficio de la autoridad fiscalizadora donde le comunica la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados, por no haber detectado hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales; o,
- Cuando se emite y notifica al contribuyente la resolución determinante de las contribuciones omitidas o del crédito fiscal; o,
- Cuando la autoridad fiscalizadora no notifica el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión, dentro de un plazo máximo de doce meses, contado a partir de que se notifique al contribuyente la orden de revisión de escritorio o gabinete (de conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación).

III.6 La revisión electrónica.

Las gestiones que desde hace algunos años ha venido realizando el Servicio de Administración Tributaria, aprovechando las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, con la justificación de la simplificación de los trámites, acercar a los contribuyentes y facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con el consecuente fortalecimiento del gasto público, lo han llevado a implementar el desarrollo de diversas herramientas tecnológicas para la presentación de declaraciones y pagos referenciados, mis cuentas, el buzón tributario, declaraciones en línea con información prellenada, comprobantes fiscales digitales (CFD), sistemas de pago electrónico, el uso del chat, videos institucionales, youtube, twitter, facilidades para el RFC, salas de internet a nivel nacional, la contabilidad electrónica y la revisión electrónica.

“La revisión electrónica es un proceso del área de Auditoría que consiste desde la notificación hasta su conclusión mediante medios electrónicos donde se revisan y analizan diversos conceptos de información como lo es la Contabilidad.”²⁰⁵

Esta facultad de comprobación (la revisión electrónica) deriva de la reforma fiscal del 2014, en la que se establece el uso del buzón tributario, la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos y de ingresar esta información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Se encuentra prevista en la fracción X del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y su procedimiento se rige por lo dispuesto en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Cabe observar que la revisión electrónica constituye un procedimiento de fiscalización similar a la revisión de gabinete, en tanto la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se realiza con base en la información y documentación que obra en poder de la autoridad y la que le proporcionen los propios contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos.

La primera se distingue de la segunda, entre otros aspectos, por la reducción del plazo para concluir la revisión, lo que es posible, precisamente, por el empleo del buzón tributario y porque el acto de fiscalización se centra en ejercicios, contribuciones y rubros específicos en los que se presume alguna irregularidad, lo que reduce el costo que representa para el contribuyente proporcionar la información y documentación que le sea solicitada para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, es de observarse que este procedimiento de fiscalización inicia con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad da a conocer al contribuyente (resultado de la revisión de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, pudiéndose acompañar a dicha resolución provisional un oficio de preliquidación (en documento digital), cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal, el cual se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones que fueron advertidos, constituyéndose en consecuencia en una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal con base en esa preliquidación.

En dicha resolución provisional se le requerirá al contribuyente para qué en un plazo de quince días siguientes a su notificación, en documentos digitales a través del

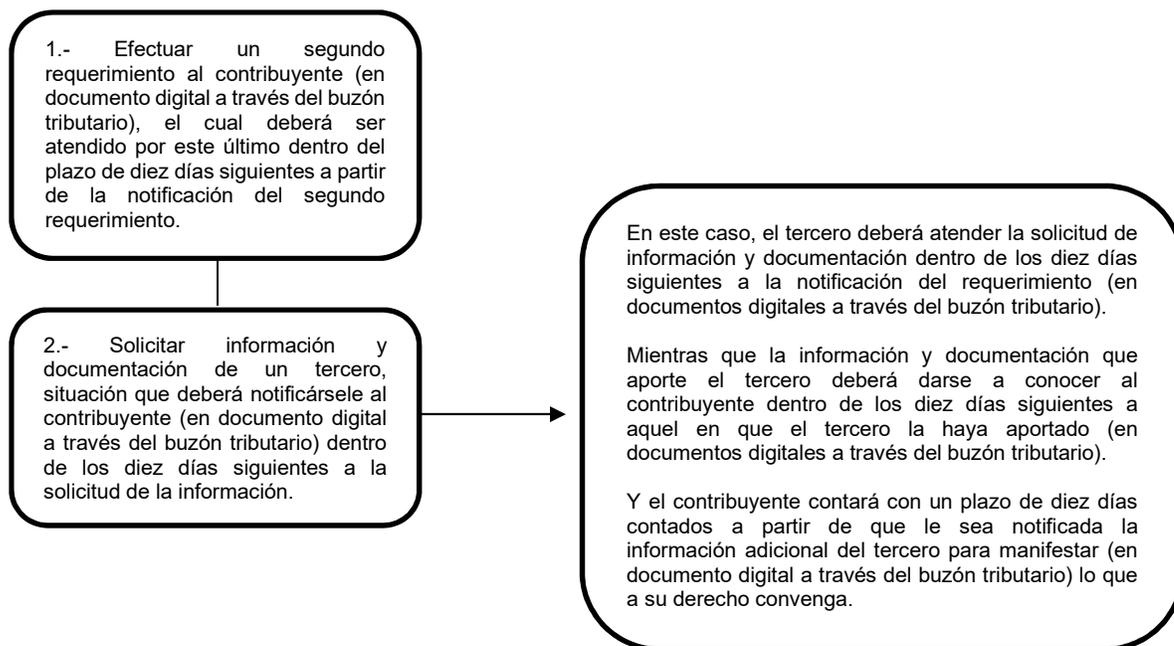
²⁰⁵ Fiscalización electrónica y tu Contabilidad Electrónica. <https://www.sat.gob.mx/consulta/37532/fiscalizacion-electronica-y-tu-contabilidad-electronica>. Fecha de consulta 15 de julio de 2019.

buzón tributario, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o para que acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la referida resolución provisional.

En el 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 de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional, 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.

Si el contribuyente, en el plazo de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional, manifiesta lo que a su derecho convenga y proporciona la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o acredita el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la citada resolución provisional, la autoridad fiscalizadora debe proceder al análisis de lo manifestado y las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo con que contaba el contribuyente para aportarlas.

Si producto del análisis a las pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:



Ahora bien, si durante los plazos otorgados al contribuyente, éste no hace valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones que le fueron dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación, se tendrá por perdido su derecho para hacerlo valer con posterioridad.

Es importante mencionar, de conformidad con los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y 69-G del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes, basados en los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, pueden optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, el cual puede versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

Por otra parte, en el caso de que las autoridades fiscales detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la resolución definitiva, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, indicándoles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

Transcurrido ese plazo, la autoridad emitirá la resolución definitiva señalando la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; debiendo, previamente a ello, levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación.

Continuando con el procedimiento, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución definitiva (por medio del buzón tributario) con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente que se haya conformado.

En caso de que no cumpla con lo antes señalado, se entenderá por concluida la revisión en esa fecha y quedarán sin efectos las actuaciones que de ella derivaron, lo cual significa que quedará insubsistente el procedimiento revisor desde su inicio y hasta la última actuación.

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

- Haya vencido el plazo de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional, para que el contribuyente 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, sin que lo haya hecho, o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente en dicho plazo.

- Haya vencido el plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento al contribuyente sin que lo haya atendido o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente en dicho plazo.

- Haya vencido el plazo de 10 días para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

Y las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica 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.

Siendo que este plazo se suspenderá en los mismos casos que en tratándose de la revisión de gabinete.

Destacándose qué en este procedimiento todos los actos y resoluciones administrativas que emitan las autoridades fiscales, así como las promociones de los contribuyentes, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario, constituyéndose éste en el medio de comunicación para su desarrollo. Toda vez que, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, el buzón tributario constituye la base para que la autoridad hacendaria esté en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación a través de la revisión electrónica, ya que la notificación de los actos y resoluciones emitidos durante el procedimiento respectivo, así como la presentación de promociones en el mismo, debe realizarse en documentos electrónicos o digitales a través del citado medio electrónico de comunicación.

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

Capítulo IV.

La constitucionalidad de la revisión electrónica.

IV.1 Perspectiva del derecho de seguridad jurídica.

La palabra seguridad proviene de securitas, la cual deriva del adjetivo securus que significa *“que no corre ningún peligro o riesgo”*.

La seguridad constituye un deseo arraigado en la vida anímica del hombre, que siente terror ante la inseguridad de su existencia, ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está sometido.

La seguridad es, sobre todo, una radical necesidad antropológica humana y el saber a qué atenerse. *“Es el elemento constitutivo de la aspiración individual y social a la seguridad, raíz común de sus distintas manifestaciones en la vida y fundamento de su razón como valor jurídico”*²⁰⁶

Por lo que, si se parte de que las necesidades radicales humanas constituyen el soporte antropológico de todo valor, es de inferirse el por qué la lucha por la satisfacción de la necesidad de seguridad humana haya sido uno de los principales motores de la historia jurídica. Y el por qué la exigencia de seguridad sea una de las necesidades humanas básicas que el Derecho trata de satisfacer a través de la dimensión jurídica de la seguridad.

La formación conceptual de seguridad jurídica, como la de otras importantes categorías de la Filosofía y la Teoría del Derecho, no ha sido la consecuencia de una elaboración lógica, sino resultado de las conquistas políticas de la sociedad.

La seguridad es un valor fundamental, que constituye una condición indispensable para vivir en una sociedad medianamente organizada, sin ella no pueden existir otros valores básicos, no habría derecho estable ni sería posible la justicia distributiva.

*“La seguridad jurídica es uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento jurídico constitucional democrático (en el cual se encuentran asegurados los derechos públicos subjetivos o atributos inalienables de todo ser humano o derechos humanos), dada la necesidad de que los ciudadanos sepan en todo momento a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.”*²⁰⁷

²⁰⁶ Pérez Luño A. E. La seguridad jurídica. Editorial Ariel. Barcelona, España, 1991. p. 8

²⁰⁷ Peces Barba Martínez Gregorio. Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General. Ed. Universidad Carlos III. Madrid, España, 1991. p. 248

En consecuencia, el principio de seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, esto es, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos, como resultado de la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.

Conforme al Diccionario de la Lengua Española, la palabra seguridad jurídica significa *“cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza en sus normas y, la previsibilidad de su aplicación.”*²⁰⁸

La seguridad jurídica es un principio de derecho que representa la certeza del conocimiento de todo lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el denominado poder público.

Por seguridad jurídica se entiende a: *“la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos sean respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”*²⁰⁹; *“el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos.”*²¹⁰

Se refiere así a que todo individuo debe contar con la seguridad de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados en todo momento y que para que se pueda dar una afectación sobre éstos por parte de la autoridad, ésta deberá de observar y apegarse a los procedimientos previamente dispuestos por la Carta Magna y los diversos ordenamientos legales secundarios.

De este modo la seguridad jurídica es un valor estrechamente ligado al Estado de derecho, el cual, *“en sentido formal puede entenderse como el conjunto de reglas del juego -de carácter fundamentalmente procedimental- que los órganos públicos deben respetar en su organización y funcionamiento internos y, lo que quizá sea todavía más importante para la materia de los derechos fundamentales, en su relación con los ciudadanos. Se trata del concepto formal de Estado de derecho como Estado en el que las autoridades se encuentran sujetas a la ley (o más en general a las normas jurídicas).”*²¹¹

Y en donde *“la sujeción de los órganos públicos a la ley se concreta en el principio de mera legalidad, el cual es distinto al principio de estricta legalidad, según el cual las autoridades no solamente deben acatar las leyes cualesquiera que sean sus*

²⁰⁸ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Espasa Calpe. Madrid, 2001. p. 2146

²⁰⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las Garantías de Seguridad Jurídica. Colección Garantías Individuales. México, SCJN 2003. pp. 9 y 10

²¹⁰ Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. México, 1972. p. 502

²¹¹ Carbonell Miguel. Los Derechos Fundamentales en México. Editorial Porrúa, S.A. México, 2004. p. 585

*contenidos, sino que es preciso además que todos sus actos -incluyendo los propios actos legislativos- estén subordinados a los derechos fundamentales”.*²¹²

Por lo que *“una de las notas que más se ha hecho presente en la historia y en la teoría sobre la noción de “Estado de Derecho”, es la que tiene que ver con la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento: los requisitos que deben observar las autoridades para molestar a una persona, la competencia limitada y/o exclusiva de cada nivel de gobierno, la imposibilidad de aplicar hacia el pasado las nuevas leyes, las reglas de carácter procesal para privar a una persona de su libertad, y así por el estilo.”*²¹³

Así tenemos que son dos las dimensiones principales a través de las cuales se expresa la seguridad jurídica: una que tiene que ver con la previsibilidad de las acciones del ser humano en cuanto a sus consecuencias jurídicas y otra referida al funcionamiento de los poderes públicos.

De tal manera que la seguridad jurídica busca que la estructura del ordenamiento sea justa y que también lo sea su funcionamiento.

Luego entonces, la seguridad jurídica se concreta en exigencias objetivas de:

I.- Corrección estructural, que implica la formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y que se concreta en los siguientes principios que están presentes en casi todos los ordenamientos jurídicos democráticos:

a) *lex promulgata*, principio conforme al cual para que una ley sea obligatoria tiene que haber sido promulgada, es decir, tiene que haber sido dada a conocer a sus destinatarios mediante las formalidades correspondientes a fin de que tengan conocimiento de ella y puedan cumplirla o exigirle su cumplimiento.

b) *lex manifiesta*, principio que se refiere a la necesidad de que las normas sean comprensibles y eludan expresiones ambiguas, equívocas u oscuras que puedan confundir a sus destinatarios. La claridad normativa requiere una descripción precisa de los supuestos de hecho que evite, en lo posible, el abuso de conceptos vagos e indeterminados, así como una delimitación precisa de las consecuencias jurídicas, con lo que se evita la excesiva discrecionalidad de los órganos encargados de la aplicación del Derecho.

c) *lex plena*, principio basado en el aforismo *nullo crimen nullá poena sine lege*, conforme al cual, las consecuencias jurídicas de alguna conducta deben estar descritas en un texto normativo, garantizando así que no se producirán consecuencias jurídicas penales para las conductas que no hayan sido previamente tipificadas. Pero correlativamente implica que ninguna conducta criminal, o, en una acepción más amplia, ninguna situación o comportamiento susceptible de revestir

²¹² Ferrajoli Luigi. Derecho y Razón. Editorial Trotta. Madrid, España, 2000. p. 857

²¹³ Carbonell Miguel. op. cit. p. 585

trascendencia jurídica, carecerá de respuesta normativa, por lo que todos los actos o conductas que no estén jurídicamente previstos en una ley no pueden tener consecuencias jurídicas que afecten a su persona. Por lo que un ordenamiento con vacíos normativos (lagunas) e incapaz de colmarlos incumpliría el objetivo que determina su propia razón de ser: ofrecer una solución, con arreglo a Derecho, a los casos que plantea la convivencia humana.

d) *lex stricta*, principio corolario de la división de poderes referido a la reserva de ley, de conformidad con el cual, solo el legislador puede establecer en una ley los aspectos básicos del estatus jurídico de los ciudadanos (derechos y libertades fundamentales, responsabilidad criminal, prestaciones personales y patrimoniales, etc.). Por lo que, a manera de ejemplo, solo el legislador puede establecer en la ley, los tipos penales (descripción precisa de las acciones u omisiones que son considerados como delito) o las contribuciones que considere necesarias a cargo de los contribuyentes para satisfacer el gasto público.

e) *lex previa*, fundamento conforme al cual las leyes solamente pueden regir hacia el futuro, haciendo con ello posible que las consecuencias jurídicas de las conductas de sus destinatarios sean previsibles, en la medida en que pueden saber que estarán regidas bajo las actuales reglas del juego y no bajo las reglas que en un momento posterior puedan dictarse (prohibición de aplicar la ley retroactivamente en perjuicio de la persona). De esta forma el Derecho a través de sus normas introduce la seguridad en la vida social, al posibilitar que se puedan calcular previamente los efectos jurídicos de los comportamientos.

f) *lex perpetua*, conforme a este principio, la estabilidad del Derecho es un presupuesto básico para generar un clima de confianza en su contenido, por lo que los ordenamientos jurídicos deben ser lo más estables posible, a fin de que las personas puedan conocerlos y ajustar su conducta a lo que ellos establecen.

II.- Corrección funcional, que implica el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación. Por lo que la seguridad jurídica exige que se garantice el cumplimiento generalizado de las reglas establecidas en el ordenamiento jurídico a los particulares, así como la regularidad de la actuación de las autoridades.

Así, en su faceta subjetiva, la seguridad jurídica se presenta a través de la certeza del Derecho, como la proyección en las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva.

Para ello, se requiere:

(a). La posibilidad del conocimiento del Derecho por sus destinatarios, para así establecer la presunción de su conocimiento y la prohibición de esgrimir el desconocimiento del mismo (principio de que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento).

Conocimiento del derecho que se logra a través de su comunicación a sus destinatarios mediante los canales de publicación oficiales autorizados para ello, puesto que, gracias a esa publicitación el destinatario de un ordenamiento jurídico puede y debe poder saber, con claridad y de antemano, aquello que le está mandado, permitido o prohibido, evitando con ello que las personas puedan evadir el cumplimiento del derecho aduciendo que no conocían las obligaciones que las normas les imponen.

Además de que en función de ese conocimiento los destinatarios del Derecho pueden organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad.

Por lo que la seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, esto es, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.

Mientras que un derecho será tanto más previsible, cuantas más cosas o con mayor precisión, nos permita prever, esto es, que se puedan conocer de antemano y con precisión tanto las conductas que son prohibidas, obligatorias o permitidas según el derecho, como las consecuencias jurídicas establecidas para ciertas conductas (o para ciertos estados de cosas), y también las condiciones para la generación de tales consecuencias.

Y habrá mayor grado de previsibilidad cuanto más fácilmente los ciudadanos puedan realizar dichas previsiones, por lo que el requisito de que las normas sean publicadas va dirigido fundamentalmente a cumplir con esta exigencia.

(b). Que los poderes públicos solo puedan hacer aquello para lo que estén facultados por una norma jurídica (principio de legalidad), impidiendo con ello la arbitrariedad de los poderes públicos al sujetarlos a una serie de reglas que se integran en un sistema de pesos y contrapesos tendente a evitar cualquier transgresión por parte de las autoridades al ámbito de competencias que tienen jurídicamente establecido.

Por lo que se puede considerar que las garantías de seguridad jurídica surgen debido a que el Estado, al hacer uso del poder de imperio con que cuenta, cuando realiza cualquier acto de autoridad a través de sus diferentes órganos, de alguna manera u otra puede afectar la esfera jurídica del gobernado, es decir, afectar su vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos. Dando como resultado que el gobernado deba contar con alguna certeza de que el Estado se deberá apegar a diversos lineamientos que legitimen su actuar y que de no ser así el gobernado cuenta con los medios de defensa necesarios a través de los cuales pueda impugnarlos y reparar la afectación ocasionada a su esfera jurídica.

Resultando con ello que las garantías de seguridad jurídica, las cuales se encuentran previstas en los artículos 1, 8, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sean *“los derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, que pueden ser oponibles a los órganos estatales, a fin de exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que estos no caigan en la indefensión o la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones.”*²¹⁴

De esta forma se puede establecer que las garantías de seguridad jurídica prohíben a las autoridades desarrollar actos que afecten los derechos de los gobernados, salvo que éstos se realicen cumpliendo con los requisitos legales previamente establecidos en los ordenamientos jurídicos.

Y que la garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no deba ser entendida en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo, por lo que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

Por lo que la seguridad jurídica, más allá de la articulación de los derechos públicos subjetivos o atributos inalienables de todo ser humano, en valores, principios y normas positivas, abarca su interpretación objetiva, uniforme y estable; su aplicación sin discriminaciones; el respeto del fondo y la forma del principio de jerarquía entre las disposiciones jurídicas, comenzando con la supremacía y fuerza normativa directa de la Constitución; la rigidez en la reforma de la Carta Fundamental; el respeto de la reserva legal por las autoridades administrativas; la irretroactividad de las leyes, unida a la prescripción y a la cosa juzgada, todas como elementos del concepto, más amplio y complejo, del proceso justo o debido, etc.

De tal suerte que la seguridad jurídica implica por parte del Estado garantizar el funcionamiento adecuado de la totalidad del ordenamiento jurídico, con especial énfasis en el respeto, protección y efectividad de los derechos humanos y las garantías para su protección.

Ahora bien, por lo que hace a la materia fiscal, se observa que el principio de seguridad constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal

²¹⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las Garantías de Seguridad Jurídica. Colección Garantías Individuales. México, SCJN 2003. P. 11

mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. En otras palabras, en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias.

Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa con que cuentan los gobernados frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

De este modo, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden resumir en: (a) la certeza en el derecho y la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que éste tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y, (b) en la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, primordialmente a través de los principios de proporcionalidad, equidad y jerarquía normativa.

Ahora bien, con base en lo expuesto el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio del derecho de seguridad jurídica que consagran los artículos 14 párrafos primero y segundo, en relación con el artículo 16 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo siguiente:

El procedimiento de revisión electrónica tiene su origen y fundamento en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, emitido por el poder legislativo y que fue promulgado por el ejecutivo federal y publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de octubre de 2013 (con lo que se logra el conocimiento de la ley por los ciudadanos), estableciendo su entrada en vigor el día 1 de enero de 2014, con diversas salvedades previstas en el artículo transitorio segundo de dicho Decreto, para entrar en vigor fecha posterior.

La revisión electrónica contiene un procedimiento comprensible que no da lugar a la arbitrariedad de la autoridad o a que se deje en estado de incertidumbre a los gobernados, puesto que les produce certeza a éstos respecto del conjunto de formalidades y actos que forman parte del procedimiento a que deberá sujetarse la autoridad, desde su inicio (con la notificación por medio del buzón tributario de una

resolución provisional en documento digital, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas) y hasta su conclusión (con la emisión de la resolución definitiva que determine o no contribuciones omitidas). Además de establecer el plazo máximo en que deberá de ser concluido el procedimiento de fiscalización (que es 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), lo que le da certeza al contribuyente del plazo durante el cual la autoridad podrá ejercer sus facultades y le permite tener certidumbre de cuando inicia y concluye el procedimiento.

Amén de que otorga certeza a los gobernados (contribuyentes), al darles a conocer a qué atenerse en caso de no corregir su situación fiscal o no manifestar lo que a su derecho corresponda, ni aportar pruebas para desvirtuar las irregularidades que se le dieron a conocer al inicio del procedimiento, pues la norma (artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación) le permite conocer que se emitirá una resolución definitiva en la que se le fincara un crédito fiscal a su cargo (consecuencias jurídicas).

Observándose que el facultar a la autoridad hacendaria para revisar, previamente al inicio del procedimiento de fiscalización, la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder (por haber sido ingresada por éstos de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria), sin tener que dar noticia de ello a los contribuyentes, no es un acto de molestia, ya que la actividad que despliega la autoridad para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí misma, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes.

Ello así porque la revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, implica solamente un acto preparatorio del proceso de fiscalización, que como tal no restringe derecho alguno de los contribuyentes.

Debiéndose tener presente para ello, que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad da a conocer al contribuyente (resultado de la revisión previa de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, pudiéndose acompañar a dicha resolución provisional un oficio de preliquidación (en documento digital), cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal, el cual se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos,

constituyéndose en consecuencia en una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal con base en esa preliquidación.

Habida cuenta de que los sistemas de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procesos de recaudación y fiscalización permiten detectar la posible omisión de contribuciones y aprovechamientos o la comisión de otras irregularidades, mediante el cruce de la información y documentación contable ingresada por los contribuyentes a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, lo establecido en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que hacen referencia a las obligaciones del contribuyente de llevar contabilidad para efectos fiscales en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, generan certeza de los actos que se realizan y su periodicidad, además de que su contenido no se contrapone con el del artículo 33 del Código de Comercio, toda vez que si bien es cierto, en dicho precepto legal se establecen los lineamientos mínimos que debe satisfacer el sistema contable por el que opte el comerciante, como mejor le acomode y con los recursos que estime convenientes, ello no significa que para efectos fiscales el contribuyente pueda hacer lo mismo, sino por el contrario, para esos efectos se debe atender a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en atención al principio de especialidad de la ley.

Por lo que hace al artículo 17-K, en relación con el 53-B del Código Fiscal de la Federación, se observa que este sólo instaure un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto (como lo es la resolución provisional con la que inicia el procedimiento de fiscalización denominado revisión electrónica y demás requerimientos de información previstos en dicho procedimiento) o resolución administrativa que emita (como es la resolución definitiva del proceso de fiscalización) y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, manifestaciones y pruebas que tiendan a desvirtuar las irregularidades que se le dieron a conocer al inicio del procedimiento de fiscalización.

Todo lo anterior impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, ya que el buzón tributario no podrá ser utilizado para cuestiones diversas de las expresamente establecidas y delimitadas por el legislador en dichos dispositivos legales.

Además de que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de

revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, no viola el derecho de seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del citado ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar, de lo que se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva, a fin de impugnarla oportunamente.

A lo que habría que agregar que no existe disposición constitucional alguna que expresamente disponga que los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización deban notificarse por un medio determinado y exclusivo de notificación.

IV.2 Perspectiva del derecho de audiencia.

El vocablo audiencia proviene del latín *audientia*, que significa “*acto de escuchar o de ser escuchado*”²¹⁵.

El derecho de audiencia se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone:

“Artículo 14.-...

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

El derecho de audiencia se erige como una garantía con que cuenta toda persona para la protección de sus derechos humanos (a la vida, la libertad, la propiedad o posesiones, la igualdad, la intimidad, etc.).

Ello así, porque conforme al artículo 1o., primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección.

De tal suerte que, conforme a ello, en el contenido de los derechos humanos residen expectativas de actuación por parte de las autoridades, por lo que las personas deben contar con los medios que garanticen la realidad de tales aspiraciones.

²¹⁵ Audientia (latín). <https://www.wordsense.eu/audientia/>. Fecha de consulta 1 de agosto de 2019.

Así tenemos que derechos humanos y garantías no son lo mismo, toda vez que, éstas se instituyen como instrumentos o herramientas para la protección y tutela de los derechos humanos, reforzando su vigencia y salvaguardando su eficacia dentro del sistema normativo.

Para ello, las garantías de protección de los derechos humanos son técnicas y medios que permiten lograr la eficacia de estos y en su ausencia, el goce de los derechos que reconoce nuestro orden constitucional no puede materializarse en las personas.

En síntesis, las garantías operan como medidas jurídicas que tienen como finalidad lograr la consecución, vigencia y efectividad de los derechos humanos, al tiempo que aseguran la conservación de su naturaleza como límites jurídicos infranqueables para la potestad de la autoridad.

Así, las garantías son los requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones previstas en la Constitución y en los tratados internacionales, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen por objeto la protección de los derechos humanos.

De donde resulta que existe una relación de subordinación entre ambos conceptos, pues las garantías sólo existen en función de los derechos humanos que protegen, de tal suerte que pueden existir derechos sin garantías, pero no garantías sin derechos que proteger.

La garantía de audiencia es una de las más importantes dentro cualquier régimen jurídico, ya que implica la oportunidad de que dispone todo gobernado de defenderse frente a actos del poder público, que tienden a privarlo de sus derechos humanos, la cual tiene una eficacia transversal, porque la oportunidad de defensa, que es previa, es exigible ante cualquier tipo de privación o restricción que las autoridades efectúen a los diversos derechos humanos reconocidos constitucional e internacionalmente.

De tal suerte que la garantía de audiencia solo es exigible cuando se está en presencia de actos privativos, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho. No así en actos de molestia, los cuales, pese a que implican una afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, puesto que, solo restringen de manera provisional o preventiva un derecho, por lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 16, párrafo primero, los autoriza, siempre y cuando proceda mandamiento escrito emitido por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La garantía de audiencia se encuentra contenida en una fórmula que se encuentra integrada por cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, que son:

- a) La de que en contra de la persona a quien se pretenda privar de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, se siga un juicio.
- b) Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos.
- c) Que en dicho juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.
- d) Que el fallo respectivo que se dicte sea conforme a las leyes existentes con anterioridad a que hayan sucedido los hechos que le hubieren dado motivo al juicio.

Destacándose de ello que la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales necesarias para oír en defensa a los afectados.

Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se constituyen como elementos fundamentales y útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad privativo, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico, sino por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico vigente que la rige.

Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber:

- (1) Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite;
- (2) Que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de un sistema de comprobación que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones;
- (3) Que cuando se agote dicha etapa probatoria se le dé oportunidad al afectado de formular las alegaciones correspondientes; y, finalmente,
- (4) Que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre todas las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplida.

De esta forma las formalidades esenciales del procedimiento se traducen en los siguientes requisitos, que garantizan una adecuada y oportuna defensa, antes de la emisión del acto privativo de autoridad:

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

Lo que presupone la necesidad de que los hechos, datos y elementos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean hechos del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que el afectado se entere de cuáles son esos hechos, datos y elementos, poniéndolos a su disposición, para que así pueda estar en aptitud de defenderse.

De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos puede formular con la finalidad de contradecir los hechos y argumentos esgrimidos por la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.

Y por lo que hace a las formalidades esenciales consistentes en el derecho a probar y a alegar, que el procedimiento no se agote con la sola admisión y desahogo de las pruebas y la formulación de alegatos, sino con su consideración y valoración adecuada, expresándose las razones concretas por las cuales las probanzas y los alegatos resultan o no ineficaces.

En donde la función de los alegatos consiste en otorgar al afectado la oportunidad para expresar sus argumentos sobre el valor de las pruebas practicadas para demostrar que los hechos por él afirmados han quedado probados; pero, además, para manifestar los argumentos jurídicos que demuestran la aplicabilidad de las normas jurídicas invocadas como fundamento de su defensa.

Por lo que, en las leyes procedimentales, tales instrumentos se traducen en la existencia de instancias, recursos o medios de defensa que permitan a los gobernados ofrecer pruebas y expresar argumentos que tiendan a obtener una decisión favorable a sus intereses.

Observándose que la autoridad legislativa se encuentra obligada a establecer en las leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en los casos en que resulten o puedan resultar afectados sus derechos, por lo tanto, una ley no respeta la garantía de audiencia cuando no contiene un procedimiento de defensa contra los actos de autoridad que priven de sus derechos al gobernado, de conformidad con los requisitos antes señalados (formalidades esenciales del procedimiento).

Sin que pase por alto que, para dar cumplimiento a la garantía de audiencia, las citadas formalidades esenciales del procedimiento también deben ser respetadas y satisfechas en una ley administrativa o fiscal que observe un procedimiento seguido en forma de juicio, como lo es el procedimiento de fiscalización de revisión electrónica.

Sobre el particular, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica” establece:

“ARTÍCULO 8

Garantías judiciales

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

Mientras que la Corte Interamericana de Derechos Humanos al respecto refiere que: *“...el debido proceso se refiere al conjunto de requisitos que deben observar en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender sus derechos ante cualquier... acto del Estado que pueda afectarlos”*²¹⁶

Y que, si bien el citado artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino: *“...al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos.”*²¹⁷

Lo que abarca a *“cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. La Corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la CADH se aplica a los ordenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Esto revela el amplio alcance del debido proceso...”*²¹⁸

Por lo que, *“es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento*

²¹⁶ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso del Tribunal Constitucional vs Perú. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de febrero 6 de 2001. Serie C. Número 74, párr. 102.

²¹⁷ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso del Tribunal Constitucional vs Perú. Fondo, reparaciones y costas. op. cit. párr. 69.

²¹⁸ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Baena Ricardo y otros vs Panamá. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de febrero 2 de 2001. Serie C. Número 72, párr. 124.

administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas."²¹⁹

Y en donde la oportunidad defensiva presupone que el afectado debe contar con un plazo razonable para preparar su defensa y alegación a esos efectos.

Ahora bien, con base en lo expuesto, el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio del derecho de audiencia, por lo siguiente:

El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, prevé el que se haga saber al contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización (revisión electrónica) con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad dará a conocer al contribuyente (resultado de la revisión previa de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, pudiéndose acompañar a dicha resolución provisional un oficio de preliquidación (en documento digital), cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

Por lo que, con dicha notificación se le dan a conocer al contribuyente los hechos, datos y elementos en los que la autoridad se basa para iniciar el procedimiento de fiscalización (los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades).

Además de que, de conformidad con la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal revisora debe informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la resolución definitiva, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Y de que en el referido procedimiento de fiscalización se señalan las consecuencias que se producirán como resultado de este, esto es, que se determine o no un crédito fiscal en contra del contribuyente revisado.

Por otra parte, en dicho procedimiento de fiscalización se le da la oportunidad al contribuyente visitado de manifestar lo que a su derecho convenga (alegar) y ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, al establecer que:

²¹⁹ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Baena Ricardo y otros vs Panamá. Fondo, reparaciones y costas. op. cit. párr. 127.

Con la notificación de la resolución provisional (en la que la autoridad le da a conocer al contribuyente los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades) se le requerirá al contribuyente para que en un plazo de quince días siguientes a su notificación, en documentos digitales a través del buzón tributario, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o para que acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la referida resolución provisional.

Asimismo, establece que si el contribuyente, en el plazo de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional, manifiesta lo que a su derecho convenga y proporciona la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o acredita el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la citada resolución provisional, la autoridad fiscalizadora debe proceder al análisis de lo manifestado y las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo con que contaba el contribuyente para aportarlas.

Y que si producto del análisis a las pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

- 1.- Efectuar un segundo requerimiento al contribuyente (en documento digital a través del buzón tributario), el cual deberá ser atendido por este último dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.
- 2.- Solicitar información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente (en documento digital a través del buzón tributario) dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

En este caso, el tercero deberá atender la solicitud de información y documentación dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento (en documentos digitales a través del buzón tributario).

Mientras que 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 (en documentos digitales a través del buzón tributario).

Y el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar (en documento digital a través del buzón tributario) lo que a su derecho convenga.

Además de que establece como consecuencia, llegado el caso de que durante los plazos otorgados al contribuyente éste no haga valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones que le fueron dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación, el que se tendrá por perdido su derecho para hacerlo valer con posterioridad.

Plazos otorgados al contribuyente que se consideran razonables, si se parte del hecho que éstos, de conformidad con lo establecido en los artículos 28 fracción III y 30 del Código Fiscal de la Federación, tienen el deber de conservar a disposición de la autoridad toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para cuando les sea requerida.

Luego entonces, si por disposición expresa de la ley, los contribuyentes tienen el deber de conservar toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tenerla a disposición de la autoridad, es evidente que se encuentran en posibilidad de ofrecer las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la resolución provisional, dentro de los plazos establecidos en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Sin dejar de observarse que la resolución definitiva que en su caso se dicte en el procedimiento de fiscalización puede ser impugnada por el contribuyente mediante el recurso de revocación (artículos 116, 117 del Código Fiscal de la Federación) o mediante juicio que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículos 2 y 8 fracción VI, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), al ser el recurso de revocación de interposición optativa (artículo 120 del Código Fiscal de la Federación), ello así porque a través de la interposición de dichos medios de defensa el contribuyente esta en oportunidad de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no hubiese exhibido en el procedimiento de fiscalización de revisión electrónica, que tengan como finalidad desvirtuar los hechos consignados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación del crédito fiscal a su cargo (artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, así como 14 y 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en atención a que donde existe la misma razón debe existir la misma disposición), con lo que se encuentra plenamente garantizado el derecho de defensa del contribuyente.

Lo que se sustenta con el contenido de la ejecutoria dictada en el amparo en revisión 1287/2015 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que en su parte conducente señala: *“En el recurso de revocación previsto en los artículos 116 a 128 del Código Fiscal de la Federación, a través del cual los contribuyentes están en oportunidad de ofrecer las pruebas que, por cualquier motivo, no exhibieron en el procedimiento de fiscalización respectivo, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación de las contribuciones omitidas.”*²²⁰

De tal suerte que los preceptos analizados establecen un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, en el cual se otorga la garantía de audiencia al contribuyente en los términos establecidos constitucionalmente.

²²⁰ Ejecutoria dictada en el amparo en revisión 1287/2015 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. p. 176

IV.3 Perspectiva del derecho de legalidad.

En términos generales, legalidad significa “conformidad con la ley”.

El derecho a la legalidad es uno de los principios fundamentales de todo estado democrático de derecho, por virtud del cual, los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, bajo pena de ser inválidos, por lo que consecuentemente, será inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.

El principio de legalidad en sentido amplio se deduce del contenido del párrafo primero del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

“Art. 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.”

El derecho a la legalidad contenido en el primer párrafo del artículo 16 constitucional está dirigido para su respeto y cumplimiento a todo agente del Estado, esto es, a toda autoridad, sea esta administrativa, legislativa o judicial.

De dicho dispositivo constitucional se advierten como requisitos de validez para la emisión de los actos de molestia:

- Mandamiento escrito;
- Autoridad competente; y,
- Fundamentación y motivación.

Los cuales como garantías instrumentales revelan la adopción en el régimen jurídico nacional del principio de legalidad, como una garantía del derecho humano a la legalidad, acorde al cual las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente les facultan las leyes.

De tal suerte que el principio de legalidad tiene una doble funcionalidad, particularmente tratándose del acto administrativo, pues, por un lado, impone un régimen de facultades expresas en el que todo acto de autoridad que no represente el ejercicio de una facultad expresamente conferida en la ley a quien lo emite se considerará arbitrario e ilegal, lo que legitima a las personas para cuestionar la validez de un acto desajustado a las leyes, y por otro lado, bajo la adopción del mismo principio como base de todo el ordenamiento, se genera la presunción de

que toda actuación de la autoridad deriva del ejercicio de una facultad que la ley le confiere, mientras que no se demuestre lo contrario.

Por lo que, todos los actos administrativos nacen a la vida jurídica con la presunción de ser válidos, gozando de fuerza jurídica formal y material, es decir, los actos de las autoridades administrativas se presumen válidos, salvo prueba en contrario.

La existencia de este atributo del acto administrativo (la presunción de validez) constituye una prerrogativa que el legislador le otorga a la autoridad administrativa, con el objeto de que realice sus funciones en forma rápida y expedita, en atención a la relevancia de orden público que tiene la actividad administrativa, como medio para alcanzar el cumplimiento de los fines del Estado.

Así, “una vez que el acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado todos los elementos y requisitos para su formación, adquiere fuerza obligatoria y goza de una presunción de legitimidad que significa que debe tenerse por válido mientras no llegue a declararse por autoridad competente su invalidez, es decir, que se trata de una presunción iuris tantum.”²²¹

Presunción de legalidad y validez del acto administrativo que se encuentra plasmada en diversas leyes, como lo es en:

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

El artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que señala:

“Artículo 42.- Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

Y los artículos 8 y 9 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que establecen:

“ART. 8.- El acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

²²¹ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1979. p. 281

ART. 9.- El acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada.”

En consecuencia, todos los poderes públicos han de actuar siempre y en todos sus actos, con la cobertura específica establecida en las leyes, o sea, bajo la cobertura de una norma jurídica previa y donde la Administración Pública no queda exenta de realizar sus funciones sometiéndose plenamente a la ley y al derecho.

Por tanto, en la emisión, aplicación y ejecución de sus actos, las autoridades administrativas tienen una potestad que está normativamente precisada, de modo que sólo pueden llevar a cabo lo que el orden jurídico les faculta para hacer, por lo que carecen de poderes genéricos o indeterminados.

Así tenemos que *“el acto administrativo debe ser válido para que produzca efectos jurídicos y para ello debe estar ajustado a la ley que lo regula. El contenido del acto administrativo no puede ser decidido libremente por la Administración, pues su actuación queda sometida a la Ley y al Derecho”*.²²² En otras palabras, *“el acto administrativo de autoridad debe concordar con la ley que lo rige, porque la actuación de la autoridad administrativa tiene y debe tener un estatuto de estabilidad indispensable para la procuración del interés público”*.²²³

Lo que trae como consecuencia que el principio de legalidad, apreciado en su mayor amplitud, de cabida al diverso de prohibición a la arbitrariedad, pero también conlleva que éste opere a través de un control jurisdiccional, lo que da como resultado que no basta con que el gobernado considere que determinado acto de autoridad carece de fundamentación y motivación para que lo estime como no obligatorio ni vinculante o lo señale como fuente de un derecho incontrovertible a una sentencia que lo anule, sino que, en todo caso, está a su cargo recurrir a los órganos jurisdiccionales de control a hacer valer la asumida ausencia, indebida o insuficiencia de fundamento legal y motivación dentro de dicho procedimiento y, a su vez, corresponderá a la autoridad demostrar que el acto cuestionado encuentra sustento en una facultad prevista por la norma, so pena de que sea declarado contrario al derecho a la legalidad, lo que revela que los procedimientos de control jurisdiccional, constituyen la última garantía de verificación del respeto al derecho a la legalidad, cuyas reglas deben ser conducentes y congruentes con ese propósito.

Y como se puede apreciar del contenido de los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el atributo del acto administrativo consistente en su presunción de legalidad, trae como consecuencia asignar la carga de la prueba de su legalidad y validez a la autoridad administrativa por la negativa lisa y llana que de ello haga el gobernado, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho, caso en el cual la carga de la prueba correrá a cargo de este último.

²²² Santamaría Pastor Juan Alfonso. Fundamentos de Derecho Administrativo. Volumen I. Centro de Estudios Ramón Areces. España, 2002. p. 164

²²³ Tron Petit Jean Claude y Ortiz Reyes Gabriel. La Nulidad de los Actos Administrativos. Editorial Porrúa, S.A. México, 2009. p. 200.

Lo anterior no debe considerarse desproporcionado, ya que este atributo resulta necesario en la estructura de cualquier sistema jurídico, puesto que un Gobierno establecido democráticamente se encuentra obligado y legitimado para llevar a cabo los actos necesarios para conservar el Estado de Derecho.

Por ello, es que se le atribuye al acto de la autoridad la presunción de validez, a efecto de que el Estado pueda ejercer con mayor eficacia su actividad administrativa, sin que ello se traduzca en un estado de indefensión para el gobernado, toda vez que, podrá desvirtuarla a través de los medios de defensa que deben estar establecidos en la ley.

Ahora bien, cuando el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: *“nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones...”*; se está haciendo referencia a los actos de molestia (por lo que este su objeto de protección).

Ello con independencia de que en relación con los actos de privación establecidos en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, también se tenga que cumplir con los requisitos establecidos en el primer párrafo del citado artículo 16 de dicho ordenamiento constitucional, en atención a que todo acto de privación implica a su vez un acto de molestia, esto es, todo acto de privación contiene un acto de molestia.

Y si bien, los artículos 14 y 16 constitucionales parecen distinguir la materia de los actos de molestia de los actos de privación, estableciendo que los primeros están dirigidos a la preservación de la libertad, las propiedades, posesiones o derechos, y los segundos a la afectación de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, es de observarse que la distinción entre unos y otros se basa en la diferenciación de la temporalidad de los efectos del acto y no en las materias o casos que se enumeran en uno y otro artículo.

De tal suerte que los actos de molestia son aquellos que afectan al gobernado de manera temporal, mientras que los de privación son los que tienen efectos permanentes en la esfera jurídica del gobernado.

Por lo tanto, la distinción entre el acto de molestia y el de privación tiene su base en la temporalidad de los efectos del acto de autoridad, por lo que tal distinción es la que determina las formalidades a las que dicho acto está sujeto para su validez constitucional.

Así, en la emisión de los actos de molestia, las autoridades estarán obligadas para la validez de su actuación, solamente a contar con facultades legales para dictar el acto y a fundar y motivar la causa legal de su actuar.

En lo que hace a los requisitos de validez de los actos de molestia establecidos en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, tenemos los siguientes:

1.- Mandamiento escrito. Este requisito de validez de los actos de molestia se encuentra en la necesidad de que el mandamiento de la autoridad se encuentre por escrito, lo que excluye la posibilidad de emitir actos de molestia por medio de ordenes verbales.

Observándose que, si bien es cierto, en términos generales el requisito de constar por escrito presupone la emisión del acto de autoridad en un soporte material, como tradicionalmente es el papel, también cierto es, que ello no excluye en forma alguna la posibilidad de la utilización de medios electrónicos u ópticos o documentos digitales para la emisión de tales actos.

Puesto que, lo que se busca con este requisito es dar certeza al gobernado sobre el acto de autoridad, tanto sobre su existencia, como sobre su contenido y alcance, quien lo emite, cuando y donde lo emite, con que facultades, la causa de su emisión y si quien emite el acto realmente expresó su voluntad en el sentido que este contiene.

Con relación a este último aspecto, se ha entendido que para su validez, todos los actos de autoridad deben estar firmados, por lo que es necesario que el funcionario estampe su firma autógrafa en el documento o bien que estampe su firma electrónica cuando la ley faculte expresamente al funcionario a poder utilizar esta modalidad (la cual tiene el mismo valor probatorio que la firma autógrafa).

2.- Autoridad competente. Respecto a este requisito es de observarse que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no hace referencia a lo que debe entenderse por autoridad competente, por lo que ha sido nuestro máximo tribunal quien ha desarrollado su contenido.

La competencia está íntimamente ligada con el principio de legalidad, en el que mientras el particular puede hacer todo aquello que no le esté expresamente prohibido, a la autoridad le corresponde únicamente hacer aquello que la ley expresamente le permite (aquello para lo cual expresamente le facultan las leyes, pues de lo contrario se caería en el régimen de lo arbitrario).

La competencia es la facultad o potestad derivada de alguna disposición constitucional o legal que se confiere a una autoridad determinada existente; es el cumulo de facultades que la ley le da a una autoridad existente para ejercer ciertas atribuciones que la misma le confiere; el conjunto de facultades que el ordenamiento jurídico le otorga a las autoridades para realizar funciones en nombre del Estado, fijando sus límites, alcances y consecuencias.

Por lo que, un acto de autoridad solo puede ser emitido cuando el ordenamiento le reconozca la competencia para ello a una determinada autoridad existente.

Lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, expresando en su contenido, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación.

De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, el afectado esté en aptitud de probar y alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la ley secundaria.

De esta manera, dentro de la competencia puede cuestionarse tanto la inexistencia de la autoridad (pues si una autoridad no existe, concluyente es que ésta no tiene competencia), como la falta de facultades de la autoridad para emitir el acto de molestia.

Por lo que, la competencia lleva implícita la idea de exactitud y precisión en el acto de autoridad, en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido constitucionalmente, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto de autoridad que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

Consecuentemente, es un requisito esencial y una obligación de la autoridad administrativa fundar en el acto de molestia su competencia, precisando 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 subinciso, y en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de investigar en el cúmulo leyes 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 las leyes es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.

Lo cual se sustenta en el contenido de la siguiente tesis de rubro: ***“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN***

*EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.*²²⁴

3.- Fundamentación y motivación. Este requisito, al igual que el anterior, ha sido desarrollado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que ha emitido.

Al establecer el artículo 16 de nuestra Carta Magna que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, no está aludiendo únicamente a las resoluciones definitivas o que pongan fin a un procedimiento, sino que se refiere, en sentido amplio, a cualquier acto de autoridad en ejercicio de sus funciones, como sería, por ejemplo, la simple contestación recaída a cualquier solicitud del gobernado, a la cual la ley no exime de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en dicho precepto constitucional.

Por fundar se entiende que ha de expresarse con exactitud en el acto de molestia el precepto legal aplicable al caso, consiste en que la autoridad para emitir un acto de molestia debe basarse en las normas jurídicas de carácter general aplicables al caso concreto, esto es, todo acto de autoridad deberá estar fundado en una ley que lo autorice a realizar el mismo, tomando en consideración que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite.

Respecto a la motivación se puede decir que es la base o causa legal del procedimiento, son las circunstancias del caso en particular, el cual se encuadra dentro de la norma jurídica. Por motivar se entiende que en el acto de molestia deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la autoridad haya tenido en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista un razonamiento de la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, a efecto de justificar la configuración de las hipótesis normativas citadas en la fundamentación.

Ello con independencia de que en el acto de molestia la autoridad se deba precisar exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, para considerar suficientemente fundado su acto, como quedo establecido en el apartado anterior de autoridad competente, así como señalar el lugar y fecha de su emisión, esto a fin de que el particular este en posibilidad de conocer el carácter de la autoridad que lo emite y si actúa dentro de su circunscripción territorial.

²²⁴ Época: Novena Época. Registro: 177347. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 115/2005. p. 310

Por lo que se puede decir que la motivación es el conjunto de razonamientos lógico jurídicos que demuestran la adecuación de los fundamentos citados en el acto de molestia al caso concreto; razonamientos que tienen como propósito primordial que el gobernado conozca el para qué de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de la autoridad, de manera que sea muy claro para el afectado poder cuestionarlos y controvertirlos, permitiéndole así una real y auténtica defensa, esto es, que pueda ejercer una defensa adecuada ante el mismo.

Ahora bien, con base en lo expuesto, el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio del derecho de legalidad, por lo siguiente:

La revisión electrónica establece el conjunto de formalidades y actos que forman parte del procedimiento a que deberá sujetarse la autoridad (siendo estos los únicos a los que está facultada), desde su inicio (con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas) y hasta su conclusión (con la emisión de la resolución definitiva o la adopción de un acuerdo conclusivo), acotando su ejercicio al plazo señalado para concluir la revisión (que es 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).

Por otra se parte, se observa que las obligaciones fiscales de llevar contabilidad en medios electrónicos y de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación), no constituyen en sí un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente obligaciones fiscales que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente, donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

Por lo que resulta innecesario que, previo al cumplimiento de dichas obligaciones fiscales y particularmente, a la de enviar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, exista un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Además de que el sistema electrónico de contabilidad permite facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal, lo que posibilita a las autoridades fiscales comprobar el correcto cumplimiento del deber del gobernado de contribuir al gasto público y agilizar los procedimientos de fiscalización.

Mientras que la obligación fiscal de ingresar la información en los términos que establecen las disposiciones generales, tiende a evitar las cargas que anteriormente generaban los formulismos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y permite en la medida en que el contribuyente va incorporando su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, que la autoridad no solamente tenga acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización.

Consecuentemente el que se faculte a la autoridad hacendaria para revisar, previamente al inicio del procedimiento de fiscalización, la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder (por haber sido ingresada por éstos de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria), sin tener que dar noticia de ello a los contribuyentes, no es un acto de molestia, ya que la actividad que despliega la autoridad para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes.

Ello así porque la revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, implica solamente un acto preparatorio del proceso de fiscalización, que como tal no restringe derecho alguno de los contribuyentes.

Debiéndose tener presente para ello, que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad dará a conocer al contribuyente (resultado de la revisión previa de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, pudiéndose acompañar a dicha resolución provisional un oficio de preliquidación (en documento digital), cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal, el cual se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos, constituyéndose en consecuencia en una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal con base en esa preliquidación.

Habida cuenta de que los sistemas de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procesos de recaudación y fiscalización permiten detectar la posible omisión de contribuciones y aprovechamientos o la comisión de otras irregularidades, mediante el cruce de la información y documentación contable ingresada por los contribuyentes a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Mientras que la cláusula habilitante contenida en la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación (referente a que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria) que constituye un acto formalmente legislativo a través del cual el legislador habilita al Servicio de Administración Tributaria a expedir normas reguladoras para definir la forma en que se deben llevar los registros o asientos contables, así como la forma en que los contribuyentes deben ingresar mensualmente su información contable, se encuentra permitida en los artículos 73, fracción XXX, y 90 de nuestra Ley Fundamental.

A lo que habría que agregar, que para la emisión de los actos de molestia a que alude el procedimiento de fiscalización de revisión electrónica (resolución provisional, requerimientos de información y documentación, solicitudes de información y documentación a terceros, comunicación al contribuyente revisado de la información y documentación que aportó el tercero, así como la resolución definitiva), las autoridades deben cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, esto es:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital;
- II. Señalar la autoridad que lo emite;
- III. Señalar lugar y fecha de emisión;
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y,
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, salvo que se ignoren, caso en el cual se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Y en el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Estableciendo para ello el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, que todos los actos y resoluciones administrativas que emitan las autoridades fiscales, así como las promociones de los contribuyentes se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario, constituyéndose éste en el medio de comunicación para su desarrollo.

IV.4 Perspectiva del derecho de igualdad jurídica.

La igualdad es un constructo humano (algo de lo que se sabe que existe, cuya definición es difícil o controvertida) que busca que todos los seres humanos sean tratados, comprendidos y ubicados de la misma forma, al estar en las mismas circunstancias, sin importar las cualidades privilegiadas que la naturaleza les haya dotado, lo que conlleva a la idea de tratar igual a los iguales en igualdad de circunstancias (que se encuentran en la misma situación) y desigual a los desiguales en desigualdad de circunstancias (que se encuentran en distinta situación).

El estudio de la igualdad comienza con Aristóteles, quien señaló: *“parece que la justicia consiste en la igualdad, y es así, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales”*.²²⁵

El término igualdad, según el Diccionario de la Real Academia Española, proviene del latín *aequalitas*, -atis, que significa: *“1. f. Conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad. 2. f. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo. 3. f. Principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones.”*²²⁶

La noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona.

La igualdad es el fundamento del respeto a los derechos y libertades de todo ser humano, así como de una sociedad y Estado que tenga entre sus principios básicos de convivencia y organización la idea de un Estado de Derecho y del ejercicio, procuración y administración de la justicia.

La igualdad jurídica, es reflejo o una de las manifestaciones del principio de igualdad de las personas; es un principio que marca el criterio que rige la conducta a seguir en determinadas situaciones y permea el ordenamiento jurídico en su conjunto cuando unifica a los sujetos en la titularidad de los derechos universales o fundamentales.

No es otra cosa que la idéntica titularidad y garantía de los mismos derechos fundamentales, excluyendo toda diferenciación de sus titulares motivada por razones de origen étnico o nacional, género, edad, discapacidades, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

²²⁵ Aristóteles. *Ética a Nicómaco* 1137b 1138a. Clásicos de Grecia y Roma. Alianza Editorial. Madrid, España, 2001. p. 179

²²⁶ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Editorial Espasa Calpe. Madrid, 2001. p. 1350

El derecho humano a la igualdad jurídica encuentra su fundamento en los siguientes artículos:

1, párrafos primero y quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establecen, respectivamente: *“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”* y, *“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”*

4º, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: *“El varón y la mujer son iguales ante la ley.”*

13, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que ordena: *“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.”*

24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala: *“Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tiene derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.*

26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo contenido es: *“Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”*

5 de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial, que señala: *“En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el artículo 2 de la presente Convención, los Estados partes se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color y origen nacional o étnico.”*

15.1 de la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, que señala: *“Los Estados Partes reconocerán a la mujer la igualdad con el hombre ante la ley.”*

5 de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, el cual establece: *“Los Estados Partes reconocen que todas las personas son iguales ante la ley y en virtud de ella, y que tienen derecho a igual protección legal y a beneficiarias de la ley en igual medida sin discriminación alguna.”*

4. f de la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer “Convención de Belém do Pará”, que indica: “el derecho a la igualdad de protección ante la ley y de la ley”.

1 y 2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, que señalan, respectivamente: *“Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.”*

2.1 y 3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que establecen, respectivamente: *“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”*

2 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que señala: *“Todas las personas son iguales ante la Ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna.”*

Preceptos de los cuales tenemos que la igualdad jurídica es un derecho humano que se configura por distintas facetas, interdependientes y complementarias, que pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades:

Primera. La igualdad formal o de derecho o igualdad ante la ley. Que consiste en una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de:

a) La igualdad ante la ley. Consistente en la uniformidad en la aplicación de la ley por parte de todas las autoridades, esto es, que la aplicación de la ley por parte de los poderes públicos encargados de esa tarea se haga sin excepciones y sin consideraciones personales.

Lo que conlleva a la aplicación de la ley conforme a la ley, tal como está descrita, sin consideraciones de ningún tipo y sin distinciones de supuestos o casos que los determinados específicamente por la norma legal; a que se aplique la ley de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la ley pueda establecer diferencia alguna de las personas o de las circunstancias en un caso concreto, que no sean precisamente las establecidas en la ley.

b) Igualdad en la norma jurídica. Que va dirigida a la autoridad materialmente legislativa y que consiste en imponer al legislador que respete el derecho de igualdad en el contenido de las normas que establezca.

Consiste en un mandato dirigido al legislador para que no establezca en los textos legales diferencias que no sean razonables o justificables para las personas que se encuentren en la misma situación, o para que no regule de la misma manera y de forma injustificada a las personas que se encuentran en circunstancias desiguales.

Lo que obliga al legislador al establecimiento de las diferencias normativas que sean razonables dentro de la generalidad y abstracción de la ley, para que toda persona tenga el mismo trato frente a esta, lo que implica el control del contenido de las normas a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional alguna o violatorias del principio de proporcionalidad.

De esta manera, en la creación de la ley el poder legislativo se ve obligado a respetar el valor de igualdad, mediante la distinción de los rasgos o características que deben ser objeto de regulación normativa, por lo que para ello debe conocer la realidad social con la finalidad de establecer diferencias razonables en el contenido de la ley.

Lo que significa que el legislador no es la medida de igualdad, sino que el legislador está sometido al principio de la igualdad y por ello obligado a establecer en la ley un tratamiento igual a los gobernados, que no sea discriminatorio, y a no establecer diferencias arbitrarias, pero ello no impide el que pueda establecer una diferenciación basada en causas objetivas y razonables que sirvan justamente para alcanzar precisamente un tratamiento igual.

Esto es, el legislador debe tratar a toda persona por igual, con la obligación de establecer solo las diferencias que sean necesarias para alcanzar ello, mismas que en todo caso debe justificar de manera amplia y detallada (el por qué son objetivas y razonables), exigiéndosele, además, que haga todo lo posible para conseguir que quienes estén en situación de inferioridad puedan conseguir una posición de igualdad real, pero siempre justificando la razón de ello, su racionalidad y el objetivo que pretende alcanzarse.

Las violaciones a esta faceta del principio de igualdad jurídica dan lugar a actos discriminatorios directos, cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente, o a actos discriminatorios indirectos, que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutra, pero el efecto o su resultado conlleva a una diferenciación o exclusión desproporcionada, sin que exista una justificación objetiva para ello.

Segunda. La igualdad sustantiva o de hecho. Radica en alcanzar una igualdad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos.

Por ello, la violación a este principio surge cuando existe una discriminación en contra de un grupo social o sus integrantes individualmente considerados y la autoridad no lleva a cabo las acciones necesarias para eliminar y/o revertir tal situación; además, su violación también puede verse reflejada en omisiones, en una desproporcionada aplicación de la ley o en un efecto adverso y desproporcional de cierto contenido normativo en contra de un grupo social o de sus integrantes, con la diferencia de que, respecto a la igualdad formal, los elementos para verificar la violación dependerán de las características del propio grupo y la existencia acreditada de la discriminación.

Sin embargo, el derecho de igualdad jurídica no significa que todos los gobernados deban encontrarse siempre y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que consiste en el derecho de unos a recibir el mismo trato que aquellos que se encuentren en situación similar de hecho, de tal manera que no tengan que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio y, por ende, no toda desigualdad de trato es violatoria del derecho fundamental de igualdad jurídica, sino sólo cuando produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho comparables entre sí, sin que exista para ello una justificación.

De tal manera que, el derecho de igualdad jurídica significa que, en todos los aspectos relevantes, las personas deben ser tratadas y consideradas de igual manera a menos que haya una razón suficiente para no hacerlo.

Por lo que, atendiendo a ello, el derecho a la igualdad jurídica conlleva a que las situaciones iguales deben ser tratadas iguales y que las situaciones desiguales deben ser tratadas desigualmente, siempre de manera justificada, objetiva, razonable y proporcionalmente, siendo inconstitucional tratar igualmente a hipótesis jurídicas diferentes, como asimismo, es inconstitucional tratar de manera diferente a quienes se encuentran en una misma hipótesis jurídica, desde la creación de la ley (en su contenido) y en su aplicación de esta.

Consecuentemente, a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas consecuencias jurídicas que también sean iguales y para los supuestos de hecho desiguales deben serles aplicadas consecuencias jurídicas que también sean desiguales.

Por lo que no hay duda alguna de que el derecho de igualdad jurídica actúa tanto en el momento de legislar, como en el momento de la aplicación del derecho al caso concreto por parte de la autoridad.

Asimismo, el derecho a la igualdad nos indica, qué si entre dos personas existen diferencias irrelevantes, entonces debemos darles un trato igual, pero también nos exige qué si esas personas mantienen diferencias relevantes, entonces el tratamiento que el ordenamiento jurídico les otorgue también debe ser distinto.

De tal suerte que no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse, por sí misma, ofensiva de la dignidad humana.

Las distinciones constituyen diferencias razonables, proporcionales y objetivas, mientras que las discriminaciones constituyen diferencias arbitrarias que redundan en detrimento de los derechos humanos, por lo que, sólo es discriminatoria una distinción cuando carece de una justificación objetiva y razonable.

Ahora bien, la idea de que la ley no debe establecer ni permitir distinciones entre los derechos de las personas con base en su nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, es consecuencia de que todas las personas son iguales por naturaleza; es decir, la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que se reconocen a quienes no se consideran en tal situación de inferioridad. Así pues, no es admisible crear diferencias de trato entre seres humanos que no correspondan con su única e idéntica naturaleza de ser humano.

Sin embargo, como la igualdad y la no discriminación se desprenden de la idea de unidad de dignidad y naturaleza de la persona, no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana.

Ahora bien, con base en lo expuesto, el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio del derecho de igualdad jurídica, por lo siguiente:

Del contenido del procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, no se observa que se de algún trato diferenciado a los sujetos destinatarios del mismo (contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados), como tampoco que los supuestos de hecho iguales contenidos en su desarrollo tengan consecuencias jurídicas desiguales, pues la ley les da un tratamiento igual, desde su inicio (con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información en

su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas) y hasta su conclusión (con la emisión de la resolución definitiva o con la adopción de un acuerdo conclusivo).

En lo que toca al artículo 42 fracción IX del Código Fiscal de la Federación, que establece la facultad de las autoridades fiscales para 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, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Podemos observar que, no hace distinción alguna respecto a los sujetos destinatarios del ejercicio de la facultad de fiscalización de revisión electrónica, sino que comprende a todos ellos (contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados), dándoles así el mismo tratamiento.

Además de que, de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, todas las personas físicas y morales pueden ser sujetos de revisión a través de cualquiera de los procedimientos de fiscalización previstos en ley, con independencia de la categoría de contribuyente que les asista, y de que los procedimientos de fiscalización previstos en el referido precepto legal pueden ser ejercidos por las autoridades fiscales de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.

Por lo que hace al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación que dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a sus obligaciones fiscales y requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal; estableciendo además como la obligación para las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario, de consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general.

Podemos percibir que, atendiendo al carácter de contribuyente que le puede asistir a las personas físicas y morales inscritas en el citado Registro, la norma establece

para todas ellas, bajo idénticas circunstancias e implicaciones, sin distinción alguna, la asignación del buzón tributario para los efectos señalados.

Por lo que al establecer el referido medio de comunicación electrónico entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes (sin distinción alguna), no viola el derecho de igualdad jurídica, pues su vocación normativa se circunscribe a dar existencia jurídica al buzón tributario y a delimitar lo que podrá enviarse a través de él, sin que en ello exista distinción de cualquier clase entre los sujetos destinatarios de la norma.

En lo que toca al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que señala en sus fracciones I, II, III y IV, como se integra la contabilidad para efectos fiscales y fija las obligaciones a cargo de los contribuyentes de llevar en medios electrónicos los registros y asientos que integran la contabilidad, así como de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Podemos advertir que, no hace distinción alguna respecto de los contribuyentes que tienen a cargo las obligaciones fiscales de llevar en medios electrónicos los registros y asientos que integran la contabilidad, así como de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, pues se refiere a todas las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad (sin distinción alguna).

IV.5 Perspectiva del derecho de acceso efectivo a la justicia.

El acceso efectivo a la justicia es, sin duda, un derecho fundamental con una naturaleza muy particular, pues constituye el medio de protección del resto de los derechos fundamentales, de cualquier acto de cualquier autoridad que de alguna manera los afecte.

En este sentido, el acceso a la justicia se convierte en garante de los otros derechos, pues representa la posibilidad de reclamar su cumplimiento ante un órgano jurisdiccional.

Por ello es considerado como un derecho fundamental, ya que cuando otros derechos son violados, constituye la vía para reclamar su respeto y cumplimiento ante los tribunales y garantizar la igualdad ante la ley.

El derecho acceso efectivo a la justicia se encuentra previsto en el párrafo segundo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece: *“Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”*

Así como en el artículo 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

Y aunque la expresión acceso efectivo a la justicia no se advierte en la redacción de esas normas, se concluye que es el modo simple para identificar el método o medio adecuado para materializar el contenido de éstas en favor de los gobernados.

En ese sentido, el acceso efectivo a la justicia es un derecho humano que garantiza, con determinados requisitos, que toda persona pueda acceder a tribunales independientes e imparciales, a fin de que se respeten y haga valer sus derechos y para que los propios órganos encargados de impartir la justicia resuelvan sin obstáculos las controversias sometidas a su consideración, de manera expedita, completa, imparcial y eficaz, en los plazos establecidos por la ley.

Por lo que este derecho se encuentra comprendido dentro del derecho a una tutela jurisdiccional efectiva y los mecanismos de tutela no jurisdiccional, los cuales también deben ser efectivos y estar fundamentados constitucional y legalmente.

Respecto a la tutela jurisdiccional, esta ha sido definida por nuestro máximo tribunal como el derecho público subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita (esto es, sin obstáculos) a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o a defenderse de ella, con el fin de que, a través de un procedimiento en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute tal decisión.

Por lo que el derecho a la tutela jurisdiccional es de tipo genérico y se encuentra integrado por los derechos de: acceso efectivo a la justicia, el debido proceso y la eficacia (ejecución) de la sentencia o decisión.

De ahí que este derecho comprenda tres etapas, a las que corresponden tres derechos:

1. Una previa al juicio, a la que le corresponde el derecho de acceso a la jurisdicción, que parte del derecho de público subjetivo de acción, como una especie del de petición dirigido a las autoridades jurisdiccionales y que motiva un pronunciamiento por su parte;

2. Una judicial, que va desde el inicio del procedimiento hasta la última actuación y a la que concierne el derecho al debido proceso; y,

3. Una posterior al juicio, identificada con la eficacia de las resoluciones emitidas, con su ejecución.

Además de que comprende los siguientes principios constitucionales o subgarantías:

1. Justicia pronta: que consiste en que las autoridades deben resolver las controversias que se les plantean dentro de los términos y plazos que para tal efecto se establezcan en las leyes.

Observándose que conforme al principio de reserva de ley establecido en el artículo 17 constitucional, solo el legislador puede establecer los plazos y los términos razonables conforme a los cuales se debe administrar justicia.

Ahora bien, el derecho humano de acceso a la justicia no se encuentra mermado por la circunstancia de que las leyes ordinarias establezcan plazos para ejercerlo, porque ese derecho es limitado, pues para que pueda ser ejercido es necesario cumplir con los presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia de la demanda (que se presente dentro de determinado tiempo, que su promovente tenga interés jurídico o interés legítimo, que no se trate de actos consentidos, etc.).

No obstante lo anterior, debe estimarse que en la regulación respectiva puede limitarse esa prerrogativa fundamental, con el fin de lograr que las instancias de justicia constituyan el mecanismo expedito, eficaz y confiable al que los gobernados acudan para dirimir cualquiera de los conflictos que deriven de las relaciones jurídicas que entablan, siempre y cuando las condiciones o presupuestos procesales que se establezcan encuentren sustento en los diversos principios o derechos consagrados en la propia Constitución.

Además de que el hecho de que el artículo 17 constitucional permita al legislador regular los plazos y términos en los que debe garantizarse el acceso a la justicia, ello no implica que pueda establecer libremente requisitos que inhiban el ejercicio del derecho o alteren su núcleo esencial, por lo que los órganos jurisdiccionales están facultados para realizar un escrutinio de razonabilidad cuando el legislador imponga requisitos distintos para el ejercicio de acciones que protejan bienes jurídicos similares.

La razonabilidad del plazo comprende la duración total del proceso, desde el primer acto procesal hasta que se dicte sentencia definitiva y esta quede firme, por lo que incluye los recursos que la ley prevenga para impugnarla y en su caso el juicio de amparo.

2. Justicia completa: que consiste en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos y cuyo estudio sea necesario (lo cual se encuentra relacionado con los principios de congruencia y exhaustividad), y garantice al gobernado la obtención de una

resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado.

El derecho a la justicia completa requiere el establecimiento de tribunales que sean capaces de resolver todos y cada uno de los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción.

3. Justicia imparcial: que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho, de forma que no dé lugar a que pueda considerarse que existió favoritismo (imparcialidad) respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido, lo que se traduce en el deber que tienen los jueces de ser ajenos o extraños a los intereses de las partes en controversia.

4. Justicia gratuita: que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público. Lo que prohíbe el artículo 17 constitucional es el cobro de costas judiciales, es decir, el pago de cantidad alguna de dinero a quienes intervienen en la administración de justicia.

Observándose que si la citada garantía constitucional está encaminada a asegurar que las autoridades encargadas de aplicarla lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, es claro que las autoridades que se encuentran obligadas a la observancia de la totalidad de los derechos que la integran, son todas aquellas que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, independientemente de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales.

Por lo que, los derechos mencionados alcanzan no solamente a los procedimientos ventilados ante jueces y tribunales del Poder Judicial, sino también a todos aquellos seguidos ante autoridades que al pronunciarse sobre la determinación de derechos y obligaciones realicen funciones materialmente jurisdiccionales.

Ahora bien, la prevención de que los órganos jurisdiccionales deben estar expeditos (adjetivo con que se designa lo que está libre de todo estorbo) para impartir justicia en los plazos y términos que fijen las leyes, significa que el poder público (en cualquiera de sus manifestaciones, ejecutivo, legislativo o judicial) no puede supeditar el acceso a los tribunales a condición alguna, pues de establecer cualquier condición para ello, ésta constituiría un obstáculo entre los gobernados y los tribunales, lo cual está prohibido constitucionalmente.

El derecho a la tutela judicial, entonces, puede verse conculcado por normas que impongan requisitos que impidan u obstaculicen el acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador,

por ejemplo: que para comparecer ante un tribunal necesariamente debe contarse con el asesoramiento o representación de un perito en derecho o la necesidad de agotar un sistema de arbitraje o conciliación obligatorio, previo al acceso a los tribunales.

Sin embargo, no todos los requisitos para el acceso a la jurisdicción pueden ser tachados de inconstitucionales, como ocurre con aquellos que, respetando el contenido de este derecho fundamental, están enderezados a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y que guardan la adecuada proporcionalidad con la finalidad perseguida, como es el caso del cumplimiento de los plazos legales, el de agotar los recursos ordinarios previos antes de ejercer cierto tipo de acciones o el de la previa consignación de fianzas o depósitos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha precisado que los derechos que se desprenden del artículo 8 numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, deben ser respetadas en *“los distintos procedimientos en los que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a las autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinen derechos”*²²⁷, y que el derecho de acceso a la justicia involucra *“los procedimientos que se vinculan y constituyen el presupuesto de un proceso penal, particularmente las tareas de investigación de cuyo resultado depende el inicio y avance del mismo.”*²²⁸

El derecho de acceso efectivo a la justicia supone la obligación del Estado de crear los mecanismos institucionales suficientes para que cualquier persona que vea conculcado alguno de sus derechos fundamentales o cualquier otro tipo de derechos, pueda acudir ante un tribunal dotado de las suficientes garantías para obtener la reparación de esa violación.

Sin embargo, este derecho no se satisface por el mero hecho de que algún recurso jurisdiccional este previsto en la legislación para combatir el acto de autoridad, sino que este recurso debe ser efectivo en orden a la protección de los derechos.

Esto es, no basta con la existencia formal de un recurso, sino que este debe ser adecuado y efectivo para remediar la situación jurídica infringida; es decir, capaz de producir resultados o respuestas y tener plena eficacia restitutoria ante la violación de derechos alegada.

²²⁷ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Barbaní Duarte y otros vs Uruguay. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de octubre de 2011. Serie C. Núm. 234, párr. 118.

²²⁸ <http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Garibaldi vs Brasil. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de septiembre de 2009. Serie C. Núm. 203, párr. 120.

En otras palabras, la obligación a cargo del Estado no se agota con la existencia legal de un recurso, pues éste debe ser idóneo para impugnar la violación y brindar la posibilidad real, no ilusoria, de interponer un recurso sencillo y rápido que permita alcanzar, en su caso, la protección judicial requerida.

Por lo tanto, cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata, constituye una violación del derecho de acceso efectivo a la justicia y, asimismo, los órganos jurisdiccionales deben evitar, en todo momento, prácticas que tiendan a denegar o limitar el referido derecho de acceso a la justicia.

Lo que encuentra su fundamento en el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala:

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

2. Los Estados Partes se comprometen:

a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

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

Tanto a nivel nacional como internacional este el acceso efectivo a la justicia ha sido visto últimamente como un equivalente al mejoramiento de la administración de justicia, pues es en el campo de la administración de justicia donde se define la vigencia de los derechos fundamentales en las sociedades contemporáneas, donde se prueba si las libertades y garantías enunciadas en los diferentes instrumentos de derecho nación al e internacional tienen o no aplicación real en el los ámbitos internos e internacionales de protección.”

Por lo que, de acuerdo con los artículos 1º y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el derecho de acceso a la justicia debe privilegiarse, con la finalidad de que toda persona esté en aptitud de plantear una pretensión o defenderse de ella ante los tribunales previamente constituidos, para salvaguardar que su ejercicio no sea obstaculizado innecesaria o irrazonablemente por requisitos de naturaleza técnica, que en la mayoría de los casos se encuentran en las normas que regulan la forma en la que los conflictos pueden ser planteados ante los órganos jurisdiccionales.

Sobre el particular, es de observarse que el artículo 3 fracción XV de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo prevé que los actos administrativos recurribles

deben contener, entre otros requisitos, la mención de los recursos que procedan en su contra, lo cual se constituye un elemento imprescindible para brindar certeza jurídica a los particulares sobre el medio de defensa procedente, ante la variedad de recursos que pueden existir en las distintas leyes administrativas.

En ese sentido, la expresión recursos que procedan debe entenderse referida a cualquier medio de impugnación idóneo y eficaz para controvertir el acto administrativo, lo que significa que no debe limitarse a los previstos en sede administrativa, sino también debe incluir al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea en la vía sumaria u ordinaria, pues de esa forma, se garantiza la efectividad de ese medio de impugnación, con la finalidad de asegurar y facilitar al afectado por el acto administrativo la defensa de sus derechos, dada la incertidumbre que pudiera generarle la vía procedente, incluso, la existencia del plazo de cuarenta y cinco días para la vía ordinaria y de quince para la sumaria.

De tal suerte que el incumplimiento de dicha obligación por la autoridad administrativa implica que el particular quede sujeto al plazo más amplio para acudir al juicio de nulidad, esto es, al de cuarenta y cinco días, con independencia de la vía que el órgano jurisdiccional estime procedente, puesto que la falta de precisión en ese aspecto no debe traducirse en perjuicio del derecho de acceso a la justicia.

Lo mismo acontece con el contenido del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su último párrafo prevé que la resolución determinante de las contribuciones omitidas que se emita cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a los contribuyentes o ejerzan las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de dicho código, debe señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y/o en el juicio contencioso administrativo, con lo que se asegura y facilita al afectado por la referida resolución la defensa de sus derechos, brindándole certeza sobre el medio de defensa procedente y el plazo que tiene para su interposición.

Y cuya omisión en hacerlo hace que el contribuyente cuente con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo, privilegiando así su acceso a la justicia.

Además, el derecho fundamental de acceso efectivo a la justicia previsto en el artículo 17 constitucional, se encuentra detallado a su vez por diversas especies de garantías o mecanismos tendentes a hacer efectiva su protección, cuya fuente se encuentra en el derecho internacional, y que consisten en las garantías judiciales y de protección efectiva previstas respectivamente en los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, siendo estas las siguientes:

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

2. La existencia de un recurso judicial efectivo contra actos que violen derechos fundamentales;
3. El requisito de que sea la autoridad competente prevista por el respectivo sistema legal quien decida sobre los derechos de toda persona que lo interponga;
4. El desarrollo de las posibilidades de recurso judicial; y,
5. El cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Por tanto, atento al nuevo modelo del orden jurídico nacional surgido a virtud de las reformas que en materia de derechos humanos se realizaron a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, en vigor al día siguiente, se estima que el artículo 17 constitucional establece como género el derecho fundamental de acceso a la justicia con los principios que se derivan de ese propio precepto (justicia pronta, completa, imparcial y gratuita), mientras que los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos prevén garantías o mecanismos que como especies de aquél se encuentran inmersas en el precepto constitucional citado, de tal manera que no constituyen cuestiones distintas o accesorias a esa prerrogativa fundamental, sino que tienden a especificar y a hacer efectivo el mencionado derecho, debiendo interpretarse la totalidad de dichos preceptos de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados, atento al principio pro homine o pro personae, la interpretación más favorable que les permita el más amplio acceso a la impartición de justicia.

Por otra parte, en atención al contenido del tercer párrafo del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de toda autoridad de promover, respetar y garantizar los derechos humanos, favoreciendo la protección más amplia posible a favor de la persona, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, se estima que la observancia de las subgarantías de prontitud, eficacia y expeditéz contenidas en el segundo párrafo del artículo 17 Constitucional, no sólo resulta atribuible a las autoridades que ejerzan actos materialmente jurisdiccionales, sino que debe comprender a todas las manifestaciones del poder público, como son los procedimientos administrativos no contenciosos seguidos ante las dependencias del Poder Ejecutivo.

Ello es así, pues la eficacia de la autoridad administrativa presupone no sólo una sujeción irrestricta a los procedimientos señalados en la ley y los reglamentos, sino también que su proceder no puede ser ajeno a la tutela del derecho de acceso a la jurisdicción en las vertientes antes señaladas, lo que además implica en un correcto ejercicio de la función pública, la adopción de medidas, actuaciones y decisiones eficaces, ágiles y respetuosas de los derechos de los gobernados, razones por las que las citadas subgarantías de prontitud, eficacia y expeditéz, no pueden ser

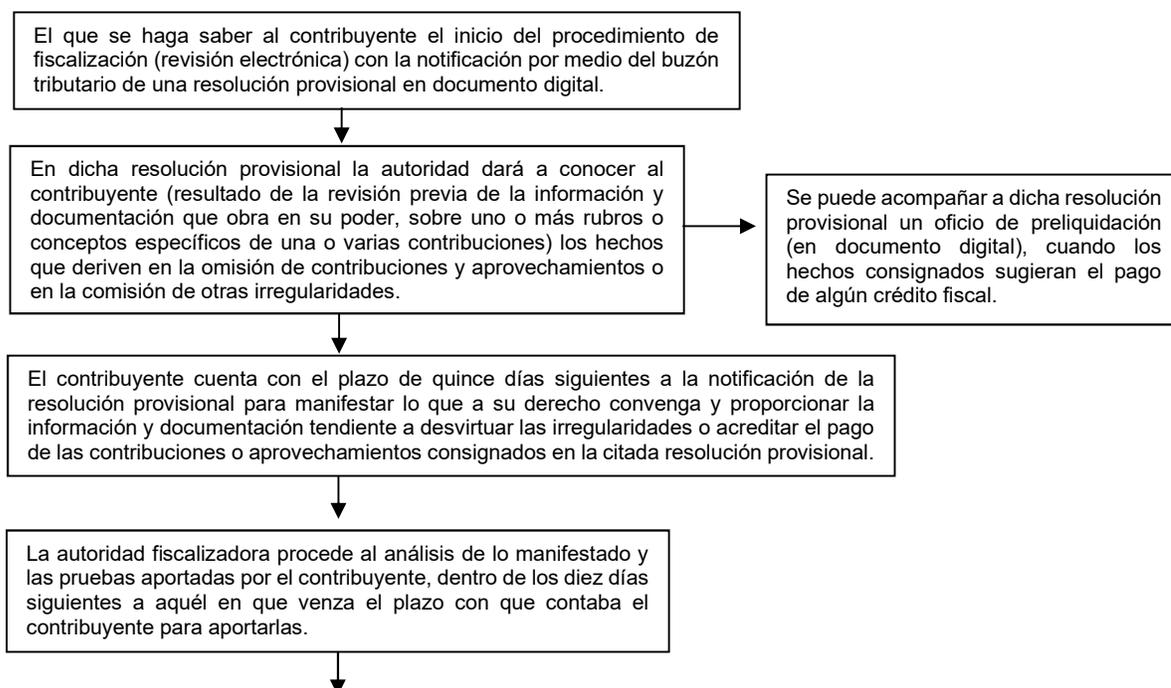
privativas del ámbito judicial, sino que comprenden también la producción de los actos administrativos.

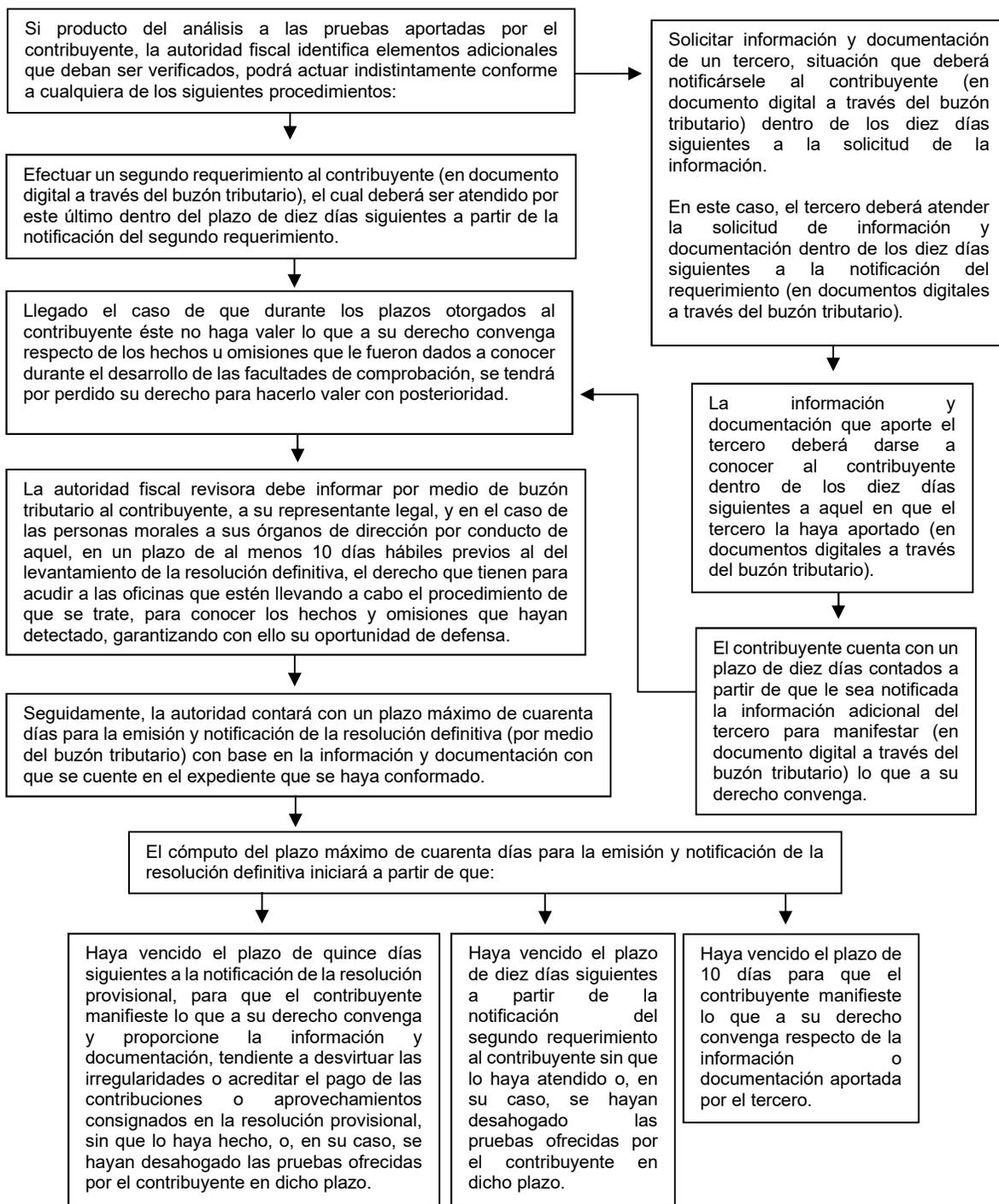
Ahora bien, con base en lo expuesto, el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio del derecho acceso efectivo a la justicia, toda vez que, es un procedimiento expedito que le permite al contribuyente hacer valer sus derechos de defensa (con la finalidad de que se le respeten) ante la autoridad fiscal revisora, la cual debe ajustarse a las formalidades y actos en él previstos y resolver sobre la materia del procedimiento dentro de los términos y plazos que en él se señalan.

Ello así, por lo siguiente:

La revisión electrónica establece el conjunto de formalidades y actos que forman parte del procedimiento a que deberá sujetarse la autoridad (siendo estos los únicos a los que está facultada), desde su inicio (con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que deberán precisarse los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas) y hasta su conclusión (con la emisión de la resolución definitiva), acotando su ejercicio al plazo señalado para concluir la revisión (que es 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 artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, prevé:





Del procedimiento anterior se observa que con la notificación de la resolución provisional se le dan a conocer al contribuyente los hechos, datos y elementos en los que la autoridad se basa para iniciar el procedimiento de fiscalización (los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades).

Dándole así la oportunidad al contribuyente visitado de manifestar lo que a su derecho convenga (alegar) y ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, al establecer que con la notificación de la resolución provisional se le requerirá al contribuyente para que en un plazo de quince días siguientes a su notificación, en documentos digitales a través del buzón tributario:

- Manifieste lo que a su derecho convenga.
- Proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades.
- acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la referida resolución provisional.

Observándose que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, en correlación con el artículo 134 del referido ordenamiento legal, que señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar, otorga certeza al contribuyente del momento en el que le es notificada la resolución definitiva, a fin de que esté en aptitud de impugnarla oportunamente.

Maxime si se observa que no existe disposición constitucional alguna que expresamente disponga que los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización deban notificarse por un medio determinado y exclusivo de notificación.

Mientras que, la resolución definitiva que en su caso se dicte en el procedimiento de fiscalización puede ser impugnada por el contribuyente mediante el recurso de revocación (artículos 116, 117 del Código Fiscal de la Federación) o mediante juicio que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículos 2 y 8 fracción VI, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), al ser el recurso de revocación de interposición optativa (artículo 120 del Código Fiscal de la Federación).

Medios de defensa a través de los cuales el contribuyente esta en oportunidad de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no hubiese exhibido en el procedimiento de fiscalización de revisión electrónica, que tengan como finalidad desvirtuar los hechos consignados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación del crédito fiscal a su cargo (artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, así como 14 y 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso

Administrativo, en atención a que donde existe la misma razón debe existir la misma disposición), con lo que se encuentra plenamente garantizado el derecho de acceso efectivo a la justicia del contribuyente.

Además de que, de conformidad con el contenido del último párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, la resolución determinante de las contribuciones omitidas que se emita cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a los contribuyentes o ejerzan las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de dicho código, debe señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y/o en el juicio contencioso administrativo, con lo que se asegura y facilita al afectado por la referida resolución la defensa de sus derechos, brindándole certeza sobre el medio de defensa procedente y el plazo para su interposición.

Siendo importante agregar, de conformidad con los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y 69-G del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes, basados en los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial o en el acta final, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, pueden optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, el cual puede versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Y que, sin perjuicio de lo antes mencionado, los contribuyentes pueden solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

Toda vez que, la adopción de los acuerdos conclusivos en materia fiscal conlleva en sí el respeto al derecho de acceso efectivo a la justicia, al promover un mecanismo alternativo de solución de controversias, en tanto tiene como pretensión garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para ello, regularicen su situación fiscal y resuelvan sus diferendos con el fisco, dándoles fin mediante una solución alternativa a la vía jurisdiccional, lo cual les permite que al solicitar y proponer un acuerdo conclusivo gocen de la posibilidad de resolver un conflicto con la autoridad fiscalizadora, en un plano paralelo a la tutela judicial.

IV.6 Perspectiva de los derechos de privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio.

La privacidad es consustancial a la naturaleza humana, es un espacio inherente a la condición de todo ser humano y un derecho humano; es un valor en sí mismo, esencial para el desarrollo de la personalidad y la protección de la dignidad humana.

Mientras que la intimidad le permite al individuo delimitar su mundo interno y definir lo que desea se conozca de él y lo que prefiere guardar para sí mismo o para sus seres cercanos. Constituye el ámbito personal donde cada uno, preservado del mundo exterior, encuentra las posibilidades de desarrollo y fomento de su personalidad.

*“En su sentido original, el derecho a la intimidad se asocia con la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario para mantener una calidad mínima de vida. En sus inicios, el derecho a la intimidad es un derecho a la soledad, a ser dejado en paz, sin ser molestado por los demás”.*²²⁹

La intimidad *“es el espacio exclusivo que todas las personas, sean personajes públicos o personas comunes y corrientes, tienen derecho a gozar sin la injerencia de los demás.”*²³⁰

Las primeras conceptualizaciones del derecho a la privacidad fueron acuñadas por la doctrina estadounidense a finales del siglo XIX, cuando Samuel Warren y Luis Brandeis publicaron en 1890 su ensayo “The Right to Privacy” (el derecho a la privacidad), en el cual, su preocupación básicamente se centraba en la protección de la persona frente al surgimiento de las innovaciones tecnológicas que en ese momento eran las fotografías instantáneas, cuya difusión masificada a través de los periódicos había invadido los recintos de la vida privada.

Dichos autores refieren que el derecho a la privacidad es el derecho a vivir solo y a no ser molestado, lo que permite al individuo decidir soberanamente sobre su independencia personal, por lo que, este derecho comprende: *“la facultad de todo individuo de determinar, cuando, como y hasta qué punto sus pensamientos, emociones y sentimientos pueden ser comunicados a los demás.”*²³¹

Conforme al Diccionario de la Lengua Española, la palabra privacidad significa: *“ámbito de la vida privada que se tiene derecho a proteger de cualquier intromisión”.*²³²

El derecho a la privacidad no se encuentra expresamente reconocido como tal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, en su artículo 16 se incluyen ciertas protecciones aisladas sobre distintos aspectos relacionados con la privacidad, tales como el derecho que todos tenemos a no ser molestados en nuestras personas, familias, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

²²⁹ Carbonell Miguel. op. cit. p. 455

²³⁰ Carrillo Marc. El derecho a no ser molestado. Información y vida privada. Editorial Thomson Arazandi. España, 2003. p. 16

²³¹ Samuel D. Warren y Louis D. Brandeis. The Right to Privacy. Harvard Law Review. Vol. 4, No. 5. USA, 1890. p. 198

²³² Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. op. cit. p. 1820

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 134/2008, abordó expresamente la pregunta sobre cuál es el fundamento constitucional del derecho a la privacidad y estableció que es el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, como se desprende del contenido de la siguiente tesis:

“DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Dicho numeral establece, en general, la garantía de seguridad jurídica de todo gobernado a no ser molestado en su persona, familia, papeles o posesiones, sino cuando medie mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado, de lo que deriva la inviolabilidad del domicilio, cuya finalidad primordial es el respeto a un ámbito de la vida privada personal y familiar que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, con la limitante que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para las autoridades. En un sentido amplio, la referida garantía puede extenderse a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad o la intimidad, de lo cual deriva el reconocimiento en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, de un derecho a la intimidad o vida privada de los gobernados que abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida.”²³³

Tesis de la cual se observa que el ámbito de la vida privada personal y familiar debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones o molestias de los demás y que este ámbito va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la privacidad o la intimidad.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha referido en varias tesis a los rasgos característicos de la noción de lo “privado” y lo ha relacionado con: lo que no constituye vida pública; el ámbito reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás; lo que se desea compartir únicamente con aquellos que uno elige; las actividades de las personas en la esfera particular, relacionadas con el hogar y la familia; o aquello que las personas no desempeñan con el carácter de servidores públicos.

Por lo que el derecho a la privacidad abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida privada. Así, la idea de la privacidad puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o

²³³ Época: Novena Época. Registro: 169700. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Mayo de 2008. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a. LXIII/2008. p. 229

dimensiones de su existencia y al correspondiente derecho de que los demás no las invadan sin su consentimiento.

En un sentido amplio, la protección constitucional de la vida privada implica poder conducir parte de la vida de uno, protegido de la mirada y las injerencias de los demás, lo que guarda conexiones de variado tipo con pretensiones más concretas, que los textos constitucionales actuales reconocen como derechos conexos, tales como: el derecho de poder tomar libremente ciertas decisiones atinentes al propio plan de vida, el derecho a ver protegidas ciertas manifestaciones de integridad física y moral, el derecho al honor o reputación, el derecho a no ser presentado bajo una falsa apariencia, el derecho a impedir la divulgación de ciertos hechos o la publicación no autorizada de cierto tipo de fotografías, la protección contra el espionaje, la protección contra el uso abusivo de las comunicaciones privadas, o la protección contra la divulgación de informaciones comunicadas o recibidas confidencialmente por un particular.

Por otra parte, nuestro máximo tribunal ha establecido en torno a la vida privada y la intimidad, que son derechos distintos, porque la vida privada se constituye por el ámbito reservado para cada persona y del que quedan excluidos los demás, mientras que la intimidad se integra con los extremos más personales de la vida y del entorno familiar, cuyo conocimiento se reserva para los integrantes de la unidad familiar.

Por lo que el concepto de vida privada comprende a la intimidad como el núcleo protegido con mayor celo y fuerza, porque se entiende como esencial en la configuración de la persona, esto es, la vida privada es lo genéricamente reservado y la intimidad (como parte de aquélla) lo radicalmente vedado, lo más personal, de ahí que al formar parte uno del otro, cuando se afecta la intimidad, también se afecta a la vida privada.

Así, el derecho a la intimidad se asocia con la existencia de un ámbito privado que se encuentra reservado frente a la acción y conocimiento de los demás y tiene por objeto garantizar al individuo un ámbito reservado de su vida frente a la acción y conocimiento de terceros, ya sea simples particulares o bien los Poderes del Estado (las autoridades).

Tales derechos atribuyen a su titular el poder de resguardar ese ámbito reservado para sí y su familia y le garantiza el derecho de disponer del control sobre la publicidad de la información, tanto de su persona como de su familia, lo que se traduce en el derecho de la autodeterminación de la información que supone la posibilidad de elegir qué información de la esfera íntima o privada de la persona puede ser conocida o cuál debe permanecer en secreto, así como designar quién y bajo qué condiciones puede utilizar esa información.

En este contexto, el derecho a la intimidad impone a los poderes públicos, como a los particulares, diversas obligaciones, tales como, por ejemplo: no difundir

información de carácter personal, al secreto bancario, fiscal e industrial, y en general en no entrometerse en la vida privada de las personas.

Debiéndose observar que el derecho a la vida privada no es absoluto (como sucede con otros derechos fundamentales), sino que puede restringirse por el Estado en la medida en que las injerencias a este no sean abusivas o arbitrarias, tiendan a la búsqueda de un objetivo legítimo y solamente para cumplir con dicho objetivo.

Por otro lado, el derecho a la vida privada está reconocido y protegido en declaraciones y tratados de derechos humanos que forman parte del orden jurídico mexicano, como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 12), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 17), la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 11) y la Convención sobre los Derechos del Niño (artículo 16).

En estas disposiciones, los organismos internacionales han destacado que la noción de vida privada atañe a la esfera de la vida en la que las personas pueden expresar libremente su identidad, ya sea en sus relaciones con los demás o en lo individual. Que, en términos abstractos, la imagen general que evoca la idea de privacidad en nuestro contexto cultural significa que las personas tienen derecho a gozar de un ámbito de proyección de su existencia que quede reservado de la invasión y la mirada de los demás, que les concierna sólo a ellos y les provea de condiciones adecuadas para el despliegue de su individualidad, para el desarrollo de su autonomía y su libertad.

Y a un nivel más concreto, la misma idea puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás (o, a veces, dentro del círculo de sus personas más próximas) ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia (conducta, datos, información, objetos) y al correspondiente derecho a que los demás no las invadan sin su consentimiento.

Siendo oportuno mencionar que la Organización de las Naciones Unidas, *“reconociendo que un entorno abierto, seguro, estable, accesible y pacífico en el ciberespacio es sumamente importante para la realización del derecho a la privacidad en la era digital: 1. Reafirma el derecho a la privacidad, según el cual nadie debe ser objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, y el derecho a la protección de la ley contra tales injerencias, establecidos en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos 1 y el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; 2. Reconoce la naturaleza global y abierta de Internet y el rápido avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones como fuerza que acelera los progresos hacia el desarrollo en sus distintas formas, incluso el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible; 3. Afirma que los derechos de las personas también deben estar protegidos en Internet, incluido el derecho a la privacidad; y, 4. Alienta encarecidamente a todos los Estados a que promuevan el establecimiento, mantenimiento y fortalecimiento de un entorno abierto, seguro, estable, accesible y*

*pacífico en el ciberespacio en cumplimiento de las obligaciones consagradas en la Carta de las Naciones Unidas y los instrumentos de derechos humanos.*²³⁴

A lo que habría que agregar el derecho a la protección de datos personales previsto en el segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

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

Ello así, porque el derecho a la protección de datos personales está íntimamente ligado al derecho a la privacidad y la intimidad, en su dimensión de privacidad de la información. Puesto que, el derecho a la protección de datos personales se construye a partir del derecho a la intimidad y, además de implicar la obligación del Estado de garantizar la protección de la información personal contenida en archivos, bases de datos, ficheros o cualquier otro soporte, sea documental o digital, concede al titular de tal información el derecho de control sobre ella, esto es, a acceder, revisar, corregir y exigir la omisión de los datos personales que un ente público o privado tenga en su poder.

Observando que la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares es la legislación que desarrolla el derecho a la protección de datos personales, la cual en su artículo 1º refiere como su objeto: *“la protección de los datos personales en posesión de los particulares, con la finalidad de regular su tratamiento legítimo, controlado e informado, a efecto de garantizar la privacidad y el derecho a la autodeterminación informativa de las personas”*; y en su artículo 3, fracciones VI y VI, establece lo que se debe entender por datos personales y datos personales sensibles:

“V. Datos personales: Cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable.

VI. Datos personales sensibles: Aquellos datos personales que afecten a la esfera más íntima de su titular, o cuya utilización indebida pueda dar origen a discriminación o conlleve un riesgo grave para éste. En particular, se consideran sensibles aquellos que puedan revelar aspectos como origen racial o étnico, estado de salud presente y futuro, información genética, creencias religiosas, filosóficas y morales, afiliación sindical, opiniones políticas, preferencia sexual.”

²³⁴ Organización de las Naciones Unidas. Asamblea General. A/C.3/71/L.39. Septuagésimo primer período de sesiones Tercera Comisión Tema 68 b)) del programa Promoción y protección de los derechos humanos: cuestiones de derechos humanos, incluidos otros medios de mejorar el goce efectivo de los derechos humanos y las libertades fundamentales. El derecho a la privacidad en la era digital. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2017/10904.pdf>. Fecha de consulta 10 de agosto de 2019.

Por lo que hace al derecho a la inviolabilidad del domicilio, este se encuentra previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala en su parte conducente:

“Art. 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.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

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

El precepto constitucional en la parte transcrita contiene el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, entendiéndose como tal, no sólo al lugar en el que una persona establece su residencia habitual, sino también a todo aquel espacio en el que desarrolla actos y formas de vida que son calificadas como íntimas o privadas.

El concepto de domicilio que contempla el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no coincide plenamente con el utilizado en el derecho privado y en especial en los artículos 29, 30 y 31 del Código Civil Federal, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio de derechos y obligaciones, puesto que éste debe entenderse de modo amplio y flexible, ya que se trata de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas, debiendo interpretarse, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional, a la luz de los principios que tienden a extender al máximo la protección a la dignidad y a la intimidad de la persona, ya que en el domicilio se concreta la posibilidad de cada individuo de erigir ámbitos privados que excluyen la observación de los demás y de las autoridades del Estado.

De esta manera constitucionalmente el domicilio es cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente, por lo que el destino o uso constituye el elemento esencial para la delimitación de los espacios constitucionalmente protegidos, de ahí que resulten irrelevantes la ubicación, la configuración física, su carácter de mueble

o inmueble, el tipo de título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo.

De esta forma, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio constituye una manifestación del diverso derecho fundamental a la intimidad, esto es, aquel ámbito reservado de la vida de las personas, excluido del conocimiento de terceros, sean estos poderes públicos o particulares, en contra de su voluntad. Así, se advierte que tal derecho protege un ámbito espacial determinado, esto es, el domicilio, el cual es el espacio de acceso reservado en el que los individuos ejercen su libertad más íntima.

De lo anterior se concluye que lo que se considera constitucionalmente digno de protección es la limitación de acceso al domicilio en sí misma, con independencia de cualquier consideración material. Y que, si el objeto de protección constitucional es la intimidad de las personas, el concepto de domicilio vendrá necesariamente determinado por este valor constitucional.

Por lo tanto, aquellos locales o recintos en los que esté ausente la idea de privacidad, como ocurre con los almacenes, fábricas, talleres, oficinas, tiendas, locales o establecimientos comerciales o de esparcimiento, así como con todos aquellos locales que están abiertos al servicio del público, como los restaurantes, bares o discotecas en cualquiera de sus posibles manifestaciones o variantes, no tienen la condición de domicilio, desde el punto de vista constitucional.

Sin embargo, a pesar de que en estos supuestos no existe un domicilio desde el punto de vista constitucional, esto no excluye la necesidad de respetar las exigencias mínimas derivadas del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como son la fundamentación, motivación y proporcionalidad del acto de la autoridad que habilita a realizar una entrada o registro en tales lugares.

Máxime que se puede dar el caso de que los diversos ordenamientos legales amplíen el ámbito de protección y exijan requisitos similares para la entrada y registro de un lugar cerrado que no cumpla con las características del concepto constitucional de domicilio, como lo hace el artículo 262 del Código Nacional de Procedimientos Penales que establece los mismos requisitos para la emisión de una orden de cateo para un domicilio, que para una propiedad privada, y los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, de cuya interpretación deriva que la notificación de una orden de visita domiciliaria debe realizarse de manera personal en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda, conforme al artículo 10 del referido ordenamiento, sin perjuicio de que en la orden de visita domiciliaria se hubieran señalado diversos lugares en los que pueda efectuarse, acorde con el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que esos lugares no pueden considerarse para efectos de la notificación del acto administrativo de que se trata, pues para ello el precepto aplicable es el artículo 136 del citado Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que el legislador ordinario, en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde realicen sus actividades o se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio.

Por lo que, para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarlas en el domicilio que considerado como domicilio fiscal, esto es, en el que el contribuyente utilice para el desempeño de sus actividades o en el que se encuentre el principal asiento de sus negocios o la administración principal del negocio, con independencia de que no coincida con el que este haya proporcionado al Registro Federal de Contribuyentes, puesto que, el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda sujeto a la voluntad del particular, más aún si se atiende a que el artículo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el referido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal.

Además de que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es aplicable tanto a las personas físicas o individuos, como a las personas morales o jurídicas, toda vez que, éstas últimas también gozan de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías que otorga nuestra Carta Magna.

Consecuentemente, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio protege un ámbito espacial determinado de acceso reservado, en el cual el individuo vive y ejerce su libertad más íntima, sin estar sujeto a los usos y convencionalismos sociales, por lo que, cualquier autoridad se encuentra imposibilitada de ingresar al mismo, salvo que cuente con una orden de cateo, que es el documento escrito emitido por una autoridad judicial, en el cual se le autoriza a ingresar al domicilio para realizar una inspección, buscar determinados objetos o aprehender a una o varias personas, o con una orden de visita domiciliaria emitida por una autoridad administrativa, para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, o 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.

Con base en lo expuesto, el procedimiento de fiscalización establecido en el artículo 53-B, en relación con los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación (revisión electrónica), no es violatorio de los derechos de privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio, por lo siguiente:

La información y documentación proporcionada por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, más no con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas que se encuentren excluidos del conocimiento de las autoridades fiscales o con información de carácter personal.

Por otra parte, las obligaciones fiscales del contribuyente de llevar contabilidad para efectos fiscales en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, establecidas en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, están relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, más no con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas que se encuentren excluidos del conocimiento de las autoridades fiscales o con información de carácter personal.

Debiéndose tener presente para ello, que la autodeterminación de las contribuciones, establecida en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal (como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia fiscal), por lo que el contribuyente no puede negarse a proporcionar la información para tales fines al amparo del derecho de privacidad, pues se reitera, dicha información está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, más no con aspectos confidenciales o de su vida privada que se encuentren excluidos del conocimiento de las autoridades fiscales o con información de carácter personal.

Ello con independencia de que, con base en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos, el derecho de privacidad encuentra su límite en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Y de que obligaciones fiscales del contribuyente de llevar contabilidad para efectos fiscales en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no generan un acto de fiscalización, ni tampoco un acto de molestia que tenga por objeto restringir de manera provisional o preventiva un derecho del contribuyente, ya que dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y agilizar los procedimientos de fiscalización.

Además de que las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, se encuentran protegidos por la reserva que de los mismos se establece en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, el procedimiento de fiscalización de revisión electrónica no implica una intromisión al domicilio del contribuyente, como sucede en el caso de la visita domiciliaria, puesto que todos los actos y resoluciones, así como las promociones de los contribuyentes se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario, constituyéndose éste en el medio de comunicación para el desarrollo de dicho procedimiento desde su inicio y hasta su conclusión, como se desprende del contenido del penúltimo párrafo del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Además de que las obligaciones fiscales de llevar contabilidad en medios electrónicos y de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación), no constituyen en sí un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente el cumplimiento de obligaciones fiscales que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente, donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.

Consecuentemente el que se faculte a la autoridad hacendaria para revisar, previamente al inicio del procedimiento de fiscalización, la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder (por haber sido ingresada por éstos de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria), sin tener que dar noticia de ello a los contribuyentes, no es un acto de molestia, ya que la actividad que despliega la autoridad para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes.

Ello así porque la revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, implica solamente un acto preparatorio del proceso de fiscalización, que como tal no restringe derecho alguno de los contribuyentes, ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio.

En el entendido de que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad da a conocer al contribuyente (resultado de la revisión previa de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, y se les requiere para que manifiesten 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.

Conclusiones.

Primera.- Los contribuyentes tienen la obligación de llevar en medios electrónicos los registros y asientos que integran su contabilidad e ingresar de forma mensual su información contable (catálogo de cuentas, balanza de comprobación e información de pólizas contables y auxiliares) a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, para ser almacenada en las bases de datos creadas para tal efecto (mientras que la documentación comprobatoria de dichos registros o asientos debe estar disponible para las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente).

Segunda.- El buzón tributario consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual la autoridad administrativa podrá notificar cualquier acto o resolución que emita mediante documentos digitales que contengan su firma electrónica avanzada, y los contribuyentes a su vez podrán presentar promociones, solicitudes y avisos o dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad, mediante documentos digitales que contengan su firma electrónica avanzada, así como realizar consultas sobre su situación fiscal.

Tercera.- La revisión electrónica es el procedimiento de fiscalización, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, que lleva a cabo la autoridad fiscal basándose en el análisis de la información y documentación que obra en su poder, por haber sido proporcionada previamente por los contribuyentes, a fin de comprobar que éstos, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Cuarta.- El procedimiento de revisión electrónica inicia con la notificación por medio del buzón tributario, de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad da a conocer al contribuyente (resultado de la revisión de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, pudiéndose acompañar a dicha resolución provisional un oficio de preliquidación (en documento digital), cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal, el cual se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos, constituyéndose en consecuencia en una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal con base en esa preliquidación.

Quinta.- La facultad de la autoridad fiscal para revisar previamente al inicio del procedimiento de fiscalización, la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los contribuyentes, no es un acto de molestia, ya que la actividad que despliega la autoridad para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes. Luego entonces, la revisión de la información y documentación que obra en poder de la autoridad fiscal con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento, se traduce en un acto preparatorio del proceso de fiscalización, que como tal no restringe derecho alguno de los contribuyentes.

Sexta.- El procedimiento de revisión electrónica no es violatorio del derecho de seguridad jurídica, toda vez que, contiene un procedimiento comprensible que no da lugar a la arbitrariedad de la autoridad o al que se deje en estado de incertidumbre a los gobernados, puesto que les produce certeza de su duración y del conjunto de formalidades y actos a que deberá sujetarse la autoridad desde su inicio y hasta su conclusión.

Séptima.- El procedimiento de revisión electrónica no viola los derechos de audiencia y de acceso efectivo a la justicia, toda vez que:

1.- Establece un procedimiento expedito que le permite al contribuyente hacer valer sus derechos ante la autoridad fiscal revisora, la cual debe ajustarse a las formalidades y actos en él previstos y resolver sobre la materia del procedimiento dentro de los términos y plazos en él establecidos.

2.- Le permite al contribuyente tener conocimiento de su inicio, con la notificación por medio del buzón tributario de una resolución provisional en documento digital, en la que la autoridad le da a conocer (resultado de la revisión de la información y documentación que obra en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones) los datos y elementos en los que la autoridad se basa para iniciar el procedimiento (los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades).

3.- Le da la oportunidad al contribuyente de ofrecer y desahogar las pruebas en que finque su defensa, así como la de alegar lo que a su derecho corresponda, al requerírsele con la notificación de resolución provisional que en un plazo de quince días siguientes a su notificación, en documentos digitales a través del buzón tributario, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades detectadas o para que acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la referida resolución provisional; lo que similarmente acontece cuando durante el procedimiento la autoridad fiscal le efectúa un segundo requerimiento al contribuyente o le notifica de la información y documentación que aportó un tercero, pues le da oportunidad de que en el plazo de diez días siguientes a su notificación, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación correspondiente a ello.

4.- Prevé el dictado de una resolución definitiva que dirima las cuestiones debatidas (en la que se analicen y valoren las pruebas aportadas por el contribuyente y se tomen en consideración los alegatos por este formulados), en el plazo en él establecido.

5.- La resolución definitiva que en él se dicte, puede ser impugnada por el contribuyente mediante el recurso de revocación (artículos 116, 117 del Código Fiscal de la Federación) o mediante juicio que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículos 2 y 8 fracción VI, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), con lo que se encuentra plenamente garantizados los derechos de audiencia y acceso efectivo a la justicia del contribuyente.

A lo que habría que agregar (de conformidad con el contenido del último párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación), que la resolución definitiva que se dicte en el procedimiento debe señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y/o en el juicio contencioso administrativo, con lo que se asegura y facilita al afectado por la referida resolución la defensa de sus derechos, brindándole certeza sobre el medio de defensa procedente y el plazo para su interposición.

Octava.- El procedimiento de revisión electrónica no es violatorio del derecho de legalidad, puesto que el mismo se encuentra establecido en un ley (artículo 53-B en relación con los artículos 17-K, 28, 42 fracción IX y 134 del Código Fiscal de la Federación) que determina el conjunto de formalidades y actos que forman parte del procedimiento a que deberá sujetarse la autoridad (siendo estos los únicos a los que está facultada), desde su inicio y hasta su conclusión, acotando su ejercicio al plazo señalado para concluir el procedimiento.

Además de que, para la emisión de los actos de molestia a que alude el procedimiento de revisión electrónica (resolución provisional, requerimientos de información y documentación, solicitudes de información y documentación a terceros, comunicación al contribuyente revisado de la información y documentación que aportó el tercero, así como la resolución definitiva), las autoridades deben cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Novena.- El procedimiento de revisión electrónica no es violatorio del derecho de igualdad jurídica, ya que de su contenido no se observa que se de algún trato diferenciado a los sujetos destinatarios de este (contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados), como tampoco que los supuestos de hecho iguales contenidos en su desarrollo tengan consecuencias jurídicas desiguales para los contribuyentes, pues la ley les da un tratamiento igual.

Además de que todas las personas físicas y morales, sin distinción alguna y con independencia de la categoría de contribuyente que les asista (contribuyente, responsable solidario o terceros con ellos relacionado), pueden ser sujetos de revisión a través de cualquiera de los procedimientos de fiscalización previstos en

ley (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación), los cuales pueden ser ejercidos por las autoridades fiscales de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.

Décima.- El procedimiento de revisión electrónica no es violatorio de los derechos de privacidad de la información personal, porque la información y documentación proporcionada por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, más no con información de carácter personal o con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas que se encuentren excluidos del conocimiento de las autoridades fiscales.

Lo que similarmente acontece con las obligaciones del contribuyente de llevar contabilidad para efectos fiscales en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (establecidas en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación), al estar relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, más no con información de carácter personal o con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas que se encuentren excluidos del conocimiento de las autoridades fiscales.

Décima Primera.- El procedimiento de revisión electrónica no es violatorio del derecho de inviolabilidad del domicilio, toda vez que, no implica una intromisión al domicilio del contribuyente (como sucede en el caso de la visita domiciliaria), puesto que todos los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales, así como las promociones de los contribuyentes se notifican y presentan en documentos digitales a través del buzón tributario, constituyéndose éste en el medio de comunicación para el desarrollo de dicho procedimiento, desde su inicio y hasta su conclusión (penúltimo párrafo del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación).

Decima Segunda.- La revisión electrónica no viola los derechos de seguridad jurídica, audiencia, legalidad, igualdad jurídica, acceso efectivo a la justicia, privacidad de la información personal e inviolabilidad del domicilio.

Décima Tercera.- A pesar de que la revisión electrónica no es violatoria de los derechos señalados, no lo fue así en su inicio, toda vez que nuestro máximo tribunal declaró inconstitucional, por violar el derecho de audiencia, el antiguo párrafo segundo de la fracción 6 del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, que permitía que las cantidades determinadas en la preliquidación se hicieran efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, cuando el contribuyente no aportara pruebas ni manifestara lo que a su derecho conviniese en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos previstos al efecto. Sin embargo, es un procedimiento útil, al facilitar el ejercicio de las funciones de recaudación y fiscalización que tienen las autoridades fiscales, aprovechando las nuevas tecnologías de la información y la comunicación.

Bibliografía.

Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1999.

Alsina Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo III. Ediar Editores. Buenos Aires, 1961.

Aristóteles. Ética a Nicómaco. Clásicos de Grecia y Roma. Alianza Editorial. Madrid, España, 2001.

Ayala Niquen Evelyn Elizabeth y Santiago Raúl González Sánchez. Tecnologías de la Información y la Comunicación. Fondo Editorial de la UIGV. Perú, 2015.

Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. México, 1972.

Carrillo Marc. El derecho a no ser molestado. Información y vida privada. Editorial Thomson Arazandi. España, 2003.

Carbonell Miguel. Los Derechos Fundamentales en México. Editorial Porrúa, S.A. México, 2004.

Cabero Almenara Julio. Impacto de las Nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación en las Organizaciones Educativas. Grupo Editorial Universitario. España, 1998.

Carnelutti Francesco. Sistema de Derecho Procesal Civil. Tomo II. Buenos Aires, 1944.

Couture Eduardo J. Vocabulario Jurídico. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1983.

Chiovenda Giuseppe. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1989.

De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. México, 2011.

De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

Dionisio J. Kaye. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Colección Textos Universitarios. Editorial Themis. México, 2002.

Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill. México, 1998.

- Ferrajoli Luigi. Derecho y Razón. Editorial Trotta. Madrid, España, 2000.
- Ferrera Gerald R. CyberLaw. Text and Cases. West Thomson Learning. Cincinnati, USA, 2000.
- Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México, 2001.
- Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1985.
- García Máñez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, S.A. México, 2000.
- Garson G. D. Digital Government. Principles and Best Practices. Hershey, Idea Group Publishing. USA, 2004.
- Gil García J. R. y Luna Reyes L. F. Towards a Definition of Electronic. Government. Idea Group Inc. Usa, 2006.
- Guibourg Ricardo y otros. Manual de Informática Jurídica. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1996.
- Gordoa López Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 2000.
- Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. 9ª Edición. La Ley S.A.E. e I. Buenos Aires 2004.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo VI, L-O. UNAM/PORRUA.
- Jarach Dino. El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1996.
- Jarach Dino. El hecho Imponible. Abeledo Perrot. Buenos Aires. Argentina 1982.
- Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Ecafsa. México, 1996.
- Luz Álvarez Clara. Internet y Derechos fundamentales. Editorial Porrúa, S.A. México 2011.
- Margain Manautou Emilio. La Base Imponible: Editorial Porrúa, S.A. México, 2009.
- Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1996.

Margáin Manautou Emilio. *Facultades de Comprobación Fiscal*. Editorial Porrúa, S.A. México, 2016.

Martínez Altamirano Eduardo. *Revista ABZ. Información y Análisis Jurídicos. Derecho a la Intimidad*. Número 126. México, diciembre de 2000.

Méjan C. Luis Manuel. *El Derecho a la Intimidad y la Informática*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1996.

Mejía Marcelo, Barrera Alejandra, Kulhmann Federico. *Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones: Aspectos Legales*. Editorial Porrúa, S.A. México, 2005.

Miranda Bonilla Haideer. *El Acceso a Internet como Derecho Fundamental*. *Revista Jurídica IUS Doctrina*. N° 15, 2016. ISSN-1659-3707. Costa Rica, 2016.

Neumark Fritz. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

Ortega Joaquín B. *Apuntes de Derecho Fiscal. Curso de Derecho Tributario. Tomo I*. Montevideo, 1970.

Peces Barba Martínez Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Ed. Universidad Carlos III. Madrid, España, 1991.

Pérez Dayán Alberto. *Teoría General del Acto Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. México, 2010.

Pérez Luño A. E. *La Seguridad Jurídica*. Editorial Ariel. Barcelona, España, 1991.

Pugliese Mario. *Instituciones de Derecho Financiero. Derecho Tributario*. Fondo de Cultura Económica. México 1939.

Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Editorial Espasa Calpe. Madrid, 2001.

Reyes Kraffi Alfredo Alejandro. *Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones: Aspectos Legales*. Editorial Porrúa, S.A. México, 2005.

Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. México, 2015.

Ríos Granados Gabriela (coordinadora). *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero. Tomo I*. Editorial Porrúa, S.A. México, 2007.

Ríos Granados Gabriela. *Derecho Tributario. Parte General*. Cultura Jurídica Porrúa y Unam. México, 2014.

Sainz de Bujanda Fernando. Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Comisión Viaje de Estudios Buenos Aires, Argentina, 1999.

Sainz de Bujanda Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, España, 1991.

Salazar Jaramillo Rafael. Derechos Humanos e Internet. Derecho y Realidad. Núm. 24. II semestre de 2014. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UPTC. Colombia, 2014.

Samuel D. Warren y Louis D. Brandeis. The Right to Privacy. Harvard Law Review. Vol. 4, No. 5. USA, 1890.

Santamaría Pastor Juan Alfonso. Fundamentos de Derecho Administrativo. Volumen I. Centro de Estudios Ramón Areces. España, 2002.

Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Tomo I. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.

Stroke Paul. La Firma Electrónica. Editorial Cono Sur. España, 2014.

Suárez y Alonso Ramón Carlos. Tecnologías de la Información y la Comunicación. Introducción a los Sistemas de Información y de Telecomunicación. Ideas Propias Editorial. España, 2007.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las Garantías de Seguridad Jurídica. Colección Garantías Individuales. México, SCJN 2003.

Tron Petit Jean Claude y Ortiz Reyes Gabriel. La Nulidad de los Actos Administrativos. Editorial Porrúa, S.A. México, 2009.

Venegas Álvarez Sonia. Derecho Fiscal. Parte General e Impuestos Federales. Editorial Oxford University Press. México, 2016.

Viesca de la Garza Eduardo J. Coordinador. Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos. Editorial Porrúa, S.A. México, 2017.

Vela Estefanía y Erika Smith. La violencia de género en México y las tecnologías de la información en Internet en México. Derechos Humanos en el Entorno Digital. Derechos Digitales. México, 2016.

Velázquez Ríos Korina. Gobierno Electrónico en México. Camino hacia la Sociedad del Conocimiento. Cámara de Diputados LX Legislatura. México, 2009.

Villegas Héctor V. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones de Palma. Buenos Aires, 2001.

Winston Brian. Media Technology and Society. A History: From the Telegraph to the Internet. Roulledge. London and Newyork, 1998.

Consultas en la WWW.

ACLU v. Janet Reno, 929 F. Supp. 824 (1996), U.S. District Court for the Eastern District of Pennsylvania. www.law.duke.edu/boylesite/aclureno.htm. Sección I. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Network Working Group, Marine, A. et al., Answers to Commonly asked New Internet User Questions. Request for Comments 1594, marzo 1994. <ftp://ftp.rfc-editor.org/in-notes/rfc1594.txt>. Sección 3.1. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Concepto de Internet. <https://concepto.de/internet/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Defense Advance Research Proyects Agency. www.darpa.mil. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

El Universo. El Programa Sputnik. www.yupis.com.mx/educativo/universo-tema0002.html. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Guerra Fría. https://www.ecured.cu/Guerra_Fria. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué significa ARPANET (Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados)? Definición. <http://www.cavsi.com/preguntasrespuestas/arpanet-red-de-la-agencia-de-proyectos-de-investigacion-avanzados/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Berners Lee Tim. The World Wide Web: past, present and future, 1996. www.w3.org/people/Berners-Lee/1996/ppf.html. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es la World Wide Web?. <https://concepto.de/www/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Word Wide Web Consortiun. <https://www.tecnoaccesible.net/node/3808>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué son los servidores Web y por qué son necesarios? <https://duplika.com/blog/que-son-los-servidores-web-y-por-que-son-necesarios/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es un navegador web? <https://concepto.de/navegador-web/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Significado de URL. <https://www.significados.com/url/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es una página web?. <https://concepto.de/pagina-web/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Definición de HTTP. <https://www.definicionabc.com/tecnologia/http.php>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es un Hipertexto?. <https://concepto.de/hipertexto/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es el protocolo TPC?. <https://es.ccm.net/contents/281-protocolo-tcp>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Datagrama, características a tener en cuenta. <https://www.obs-edu.com/int/blog-investigacion/sistemas/datagrama-caracteristicas-tener-en-cuenta>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Router. <https://www.ecured.cu/Router>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es un Host? Definición de Host. <https://www.masadelante.com/faqs/host>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

¿Qué es un bit?. <https://culturacion.com/que-es-un-bit-y-un-byte/>. Fecha de consulta 25 de abril de 2019.

Montesinos Padilla Carmen. Voces de Cultura de la Legalidad. Tutela multinivel de los derechos: concepto, marco teórico y desafíos actuales. Eunomía N° 11 (Octubre 2016 – Marzo 2017). Universidad Carlos III de Madrid. España 2017. <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/3288>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Gobierno de EPN Tendrá que aclarar compra de software espía Pegasus. CC News. Cultura Colectiva, martes 26 de marzo de 2019. <https://news.culturacolectiva.com/mexico/gobierno-de-epn-tendra-que-aclarar-compra-de-software-espia-pegasus/>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

En México, el acceso a Internet es considerado un derecho constitucional. <https://www.gob.mx/gobmx/articulos/en-mexico-el-acceso-a-internet-es-un-derecho-constitucional>. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Naciones Unidas. Asamblea General. A/HRC/32/L.20. Consejo de Derechos Humanos 32º período de sesiones Tema 3 del programa Promoción y Protección

de todos los Derechos Humanos, Civiles, Políticos, Económicos, Sociales y Culturales, incluido el Derecho al Desarrollo. Resolución sobre la Promoción, Protección y Disfrute de los Derechos Humanos en Internet. http://ap.ohchr.org/documents/S/HRC/d_res_dec/A_HRC_32_L20.pdf. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Naciones Unidas. Asamblea General. A/HRC/38/L.10. Consejo de Derechos Humanos 38º período de sesiones 18 de junio a 6 de julio de 2018. Tema 3 de la agenda Promoción y Protección de todos los Derechos Humanos, Civiles, Políticos, Económicos, Sociales y Culturales, incluido el Derecho al Desarrollo. Resolución sobre la Promoción, Protección y Disfrute de los Derechos Humanos en Internet. http://ap.ohchr.org/documents/S/HRC/d_res_dec/A_HRC_38_L10.pdf. Fecha de consulta 30 de abril de 2019.

Definición de Informática. <https://definicion.de/informatica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

¿Qué es la Microelectrónica y la Nanotecnología?. https://www.equiposylaboratorio.com/sitio/contenidos_mo.php?it=2792. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Definición de informática. <https://conceptodefinicion.de/informatica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Definición de software. <https://definicion.de/software/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Telecomunicaciones. <https://www.ecured.cu/Telecomunicaciones>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Definición de señal digital. http://www.alegsa.com.ar/Dic/senal_digital.php. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Definición de telemática. <https://conceptodefinicion.de/telematica/>. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Informe final de la fase de Ginebra de la Cumbre Mundial sobre La Sociedad de la Información. Ginebra-Palexpo, 10-12 de diciembre de 2003. p. 9. https://www.itu.int/dms_pub/itu-s/md/03/wsis/doc/S03-WSIS-DOC-0009!R1!PDF-S.pdf. Fecha de consulta 2 de mayo de 2019.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <http://www.oecd.org/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

Banco Mundial. <https://www.bancomundial.org/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

Cómo va el Gobierno Electrónico en México, según métricas internacionales. cio.com.mx/metricas-de-gobierno-electronico-situacion-de-mexico-segun-metricas-internacionales/. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

Estrategia Digital Nacional. Noviembre 2013. <https://www.gob.mx/mexicodigital/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

Desarrollo Digital. Banco Mundial. <https://www.bancomundial.org/es/topic/digitaldevelopment/overview>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

Estrategia Digital Nacional. Noviembre 2013. <https://www.gob.mx/mexicodigital/>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2019.

¿Qué son los documentos electrónicos? <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/-que-son-los-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Componentes de un documento electrónico. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/componentes-de-un-documento-electronico>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Definición de bit. <https://definicion.de/bit/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

Rodríguez Beatriz. Curso en línea Introducción al Derecho de la Tecnologías de la información y la Comunicación. Módulo 15. <http://www.viegasociados.com>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

¿Cómo identificar un documento electrónico? <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/-como-identificar-un-documento-electronico>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

Documento electrónico y multimedia. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/documento-electronico-y-multimedia>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019

Clasificación de los documentos electrónicos. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/clasificacion-de-los-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Tipos de documentos electrónicos. <https://sites.google.com/site/doc03electronicos/tipos-de-documentos-electronicos>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

¿Qué es un scanner? <https://tecnologia-facil.com/que-es/que-es-un-scanner/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Definición de correo electrónico. <https://definicion.mx/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Significado de URL. <https://www.significados.com/url/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Definición de correo electrónico. <https://conceptodefinicion.de/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Dirección de correo electrónico. <https://www.consumoteca.com/telecomunicaciones/internet/direccion-de-correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Características del correo electrónico. <https://www.caracteristicas.co/correo-electronico/>. Fecha de consulta 11 de mayo de 2019.

Orientación. Conoce el tema de notificación electrónica de actos administrativos. <https://www.sat.gob.mx/consulta/10491/informate-sobre-la-notificacion-electronica-de-actos-administrativos>. Fecha de consulta 12 de mayo de 2019.

Origen de la contabilidad. <https://emprendefx.com/origen-de-la-contabilidad/>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

Contabilidad electrónica. <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/Paginas/documentos/infografia.pdf>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

Formato XML. https://fmhelp.filemaker.com/help/12/fmp/es/html/import_export.17.31.html. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

Definición de XML. <https://definicion.de/xml/>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

XML ¿QUÉ ES? <http://www.mundolinux.info/que-es-xml.htm>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. Organisation for Economic Cooperation and Development. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>. Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

¿Qué es y para qué se utiliza el buzón tributario? <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

¿Cuáles son los medios de contacto con los que puedo habilitar mi Buzón Tributario? <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Definición de SMS. <https://definicion.de/sms/>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

¿Qué es el RFC? <https://www.mi-rfc.com.mx/>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Infórmate cómo habilitar tu Buzón Tributario. <https://www.sat.gob.mx/consulta/74825/informate-sobre-como-dar-de-alta-tu-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Servicios disponibles del Buzón Tributario. <https://www.sat.gob.mx/consulta/36383/servicios-disponibles-del-buzon-tributario>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2019.

Observaciones generales aprobadas por el Comité de Derechos Humanos. Derecho a la intimidad (Artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2005/3584.pdf>. Fecha de consulta 5 de junio de 2019.

Organización de las Naciones Unidas. Resolución A/RES/68/198, aprobada por la Asamblea General el 20 de diciembre de 2013, denominada: *“Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo”*. https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ares68d198_es.pdf. Fecha de consulta 5 de junio de 2019.

Acuerdos conclusivos. http://www.prodecon.gob.mx/gobmx/acciones_y_programas/acuerdos_conclusivos.html. Fecha de consulta 15 de julio de 2019.

Fiscalización electrónica y tu Contabilidad Electrónica. <https://www.sat.gob.mx/consulta/37532/fiscalizacion-electronica-y-tu-contabilidad-electronica>. Fecha de consulta 15 de julio de 2019.

Audientia (latín). <https://www.wordsense.eu/audientia/>. Fecha de consulta 1 de agosto de 2019.

Organización de las Naciones Unidas. Asamblea General. A/C.3/71/L.39. Septuagésimo primer período de sesiones Tercera Comisión Tema 68 b)) del programa Promoción y protección de los derechos humanos: cuestiones de derechos humanos, incluidos otros medios de mejorar el goce efectivo de los derechos humanos y las libertades fundamentales. El derecho a la privacidad, en la era digital. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2017/10904.pdf>. Fecha de consulta 10 de agosto de 2019.

Legislación nacional consultada.

Código Civil Federal.

Código de Comercio.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Ley de Firma Electrónica Avanzada.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley Federal de Derechos.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares.

Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otros.

Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 7 de mayo de 2019

Norma de Información Financiera A-1. Estructura de las Normas de Información Financiera. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.

Legislación e instrumentos internacionales consultados.

Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra la mujer.

Convención Internacional sobre la eliminación de todas las formas de discriminación racial.

Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer.

Convención sobre los derechos del niño.

Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Declaración Americana de Derechos Humanos.

Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Protocolo de Derechos Civiles y Políticos.

Convención Europea de Derechos y Libertades Fundamentales.

Protocolo de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos consultadas.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Fontevecchia y D'Amico vs Argentina. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2011. Serie C. Núm. 238, párr. 48.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso de las Masacres de Ituango vs Colombia. Sentencia de 1 de julio de 2006, Serie C. Núm. 148. Caso Escué Zapata vs Colombia. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 4 de julio de 2007. Serie C. Núm. 165. Caso Fernández Ortega y otros vs México. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010, Serie C. Núm. 215.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tristán Donoso vs Panamá. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de enero de 2009. Serie C. Núm. 193, párr. 55.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Escher y otros vs Brasil. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 6 de julio de 2009, Serie C. Núm. 200, párrs. 114 y 115.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso del Tribunal Constitucional vs Perú. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de febrero 6 de 2001. Serie C. Número 74, párrs. 69 y 102.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Baena Ricardo y otros vs Panamá. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de febrero 2 de 2001. Serie C. Número 72, párrs. 124 y 127.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Barbani Duarte y otros vs Uruguay. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de octubre de 2011. Serie C. Núm. 234, párr. 118.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Garibaldi vs Brasil. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de septiembre de 2009. Serie C. Núm. 203, párr. 120.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Escher y otros vs Brasil. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 6 de julio de 2009, Serie C. Núm. 200, párrs. 114 y 115.

<http://www.corteidh.or.cr/>. Jurisprudencia. Casos contenciosos.