

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO

“La inconstitucionalidad de la Contabilidad Electrónica  
La Procedencia del Amparo y criterios de la Suprema  
Corte de Justicia de la Nación y la crítica a los  
mismos.”

T E S I S

Que para obtener el título de:

**Licenciado en Derecho**

**P R E S E N T A**

Adrian Mendizabal Hori

Director de Tesis:

Dra. Patricia López López

Ciudad Universitaria, Ciudad de México, 2022



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.





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

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 08 de marzo de 2022

**MTRA. IVONNE RAMÍREZ WENCE**  
**DIRECTORA GENERAL DE LA**  
**ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.**  
**Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **ADRIÁN MENDIZÁBAL HORI**, con número de cuenta **308578555**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **“LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA; LA PROCEDENCIA DEL AMPARO Y CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y LA CRÍTICA A LOS MISMOS”**, bajo la asesoría del **DRA. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ**

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

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

**Atentamente**  
**“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”**  
**Directora.**

**DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.**

Agradecimientos y dedicatorias:

A Ilse, Lorenzo y Mateo que son mi motor de cada día y me dan motivos para buscar lo mejor para nuestra familia, que sin ustedes esto no se hubiera realizado.

A Guillermo, Tere y Beatriz por darme las bases y conocimientos para desarrollarme en lo profesional, como en lo individual, por lo que éste logro es también de ustedes.

A los Camarillo Vélez por toda la ayuda.

A los Santa Rosa (Pagés y Sánchez) por seguirme motivando y apoyándome durante muchos años.

A Daniel y Eliú por todos los años de amistad y vivencias recorridas hasta el momento.

## Contenido

<b>Glosario.....</b>	<b>6</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>7</b>
<b>Capítulo Primero.- Sistemas electrónicos en materia fiscal vigentes a partir de 2014.....</b>	<b>9</b>
1.1. Comprobantes fiscales .....	11
1.2. Medios de comunicación .....	24
<b>Capítulo Segundo. - Contabilidad electrónica y su revisión por parte de autoridades fiscales.....</b>	<b>36</b>
2.1. Antecedentes .....	37
2.2. Normas regulatorias de la Contabilidad Electrónica.....	42
2.3. Revisiones en materia fiscal.....	49
2.3.1. Revisiones electrónicas previo a la reforma de 2014.....	50
2.3.2. Revisiones electrónicas vigentes a partir de 2014 .....	57
<b>Capítulo Tercero. - Juicio de Amparo.....</b>	<b>60</b>
3.1. Generalidades del juicio de amparo .....	60
3.2. Procedimiento del juicio de amparo .....	65
3.2.1. Amparo directo .....	70
3.2.2. Amparo indirecto .....	71
3.2.3. Amparo en revisión.....	75
3.3. Emisión de jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	76
<b>Capítulo Cuarto. - El juicio de amparo en contra de la contabilidad electrónica. ....</b>	<b>77</b>
4.1. Normas reclamadas .....	78
4.1.1. Artículos 28, fracción III y IV, 42, fracciones IX y 53 - B del CFF .....	78
4.1.2. Artículos 33 y 34 del Reglamento del CFF .....	80

4.1.3. Reglas 2.8.1.6, 2.8.1.7, 2.8.1.11 de la RMF para 2016, publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2015, vigente a partir del 1° de enero de 2016 .....	80
4.1.4 Anexo 24 de la RMF para 2016 publicado el 13 de enero del 2016 en el DOF. ....	81
4.1.5. El Resolutivo Tercero y Cuarto, así como el Artículo Segundo Transitorio de Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014. ....	81
4.2. Normas que se considerarán violadas .....	82
4.2.1. Violación al derecho fundamental de Seguridad Jurídica previsto en el artículo 16 de la CPEUM.....	83
4.2.1.1. Razón por la que se considera que es violatoria .....	85
4.2.2 Violación al Derecho Fundamental de inviolabilidad del domicilio previsto en el artículo 16 de la CPEUM .....	95
4.2.2.1 Razones por las cuales se considera violatorio.....	97
4.3. Procedencia del juicio de amparo.....	100
4.3.1. Interposición del juicio de amparo por normas de carácter hetero aplicativas .....	102
4.3.2 Interposición del juicio de amparo por normas de carácter autoaplicativas.....	115
4.4. La suspensión definitiva .....	116
4.4.1. Suspensión definitiva en contra de la contabilidad electrónica.....	117
4.5. Criterios de Juzgados de Distrito en Materia Administrativa .....	118
4.6. Criterios de Tribunales Colegiados en Materia Administrativa .....	121
4.7. Remisión a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	122
<b>Capítulo Quinto.- Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación</b> .....	123
5.1. Sentencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	125
5.2. Emisión de jurisprudencia en relación con la contabilidad electrónica .....	130
5.3. Critica a los criterios emitidos por la SCJN.....	141

<b>Conclusiones.....</b>	<b>146</b>
<b>Fuentes de información.....</b>	<b>151</b>

## Glosario

CFD: Comprobante Fiscal Digitalizado

CFDI: Comprobante Fiscal Digitalizado por Internet

CFF: Código Fiscal de la Federación

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

DOF: Diario Oficial de la Federación

I.E.P.S.: Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

I.S.R.: Impuesto Sobre la Renta

IV.A.: Impuesto al Valor Agregado

LA: Ley de Amparo

LIEPS: Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

LIF: Ley de Ingresos de la Federación

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA: Ley de Impuesto al Valor Agregado

NIF: Normas de Información Financiera

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación

RFC: Registro Federal de Contribuyentes

RIF: Régimen de Incorporación Fiscal

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal

SAT: Servicio de Administración Tributaria

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público

## **Introducción**

En el año 2014 se realizó una reforma fiscal trascendental, no solo hubo cambios en materia de ISR, IVA e IEPS, si no que el Congreso de la Unión consideró pertinente realizar una reforma al CFF, la cual, entre otros aspectos, incluye la “nueva” obligación de llevar a cabo la contabilidad de manera electrónica.

Asimismo, a través de dicha reforma, el Congreso de la Unión facultó al SAT para realizar “revisiones electrónicas” a todos los contribuyentes para verificar el debido cumplimiento de obligaciones, incluso dicha obligación incluye la participación de terceros a través de las llamadas “compulsas”.

Esta última facultad del SAT, genera incertidumbre jurídica entre los contribuyentes, ya que la autoridad fiscal cuenta con facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, sin que medie notificación previa de la revisión y, es hasta en tanto, la autoridad fiscal que emite un oficio pre-liquidatorio cuando el contribuyente se hace conocedor de que fue objeto de una revisión, así como los supuestos hechos y omisiones encontrados por la autoridad fiscal.

Derivado de lo anterior, durante 2014 y 2015 miles de contribuyentes acudieron al juicio de amparo a efecto de impugnar la obligación de llevar de manera electrónica la contabilidad, así como las facultades de revisión de las autoridades correspondientes.

Posteriormente, derivado de varias instancias procesales en el juicio de amparo, en el año 2016 la SCJN emitió los criterios jurisprudenciales a través de los cuales se consideró que tanto la obligación de llevar la contabilidad de manera electrónica, así como las facultades de comprobación de las autoridades son constitucionales.

Lo anterior, ya que nuestro Máximo Tribunal al momento de resolver sobre la constitucionalidad de las facultades de verificación de las autoridades fiscales, así

como de la obligación de proporcionar la contabilidad de manera electrónica consideró que no se viola el derecho de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, en virtud de que, a su parecer, no se trata de un acto de fiscalización permanente, aunado a que la finalidad de la reforma de 2014 fue facilitar el cumplimiento de obligaciones formales y agilizar procedimientos de fiscalización.

En ese sentido, el presente estudio se realiza para puntualizar el cumplimiento de la obligación de la contabilidad electrónica, el funcionamiento del buzón tributario y las revisiones electrónicas, de igual manera abarca un análisis a los argumentos hechos valer durante el juicio de amparo indirecto, las resoluciones de los Juzgados de Distrito y la emisión de las jurisprudencias por parte de la SCJN, así como una crítica a dichos criterios y en opinión del autor, la solución que tienen los contribuyentes en contra de dichas revisiones.

## **Capítulo Primero.- Sistemas electrónicos en materia fiscal vigentes a partir de 2014.**

Previo a la reforma en materia fiscal vigente a partir de 2014, en el año 2004 los contribuyentes que se encontraban obligados a expedir comprobantes fiscales con motivo de los ingresos que obtenían por la realización de diversos actos o actividades cambiaron en su forma de hacerlo (expedición de los comprobantes fiscales), esto es, de entregar comprobantes fiscales que eran impresos en talleres autorizados por la SHCP, pasaron a realizarlos de manera digital y, posteriormente con la reforma de 2014 la emisión fue a través de Internet.

Es importante señalar que el primer ordenamiento legal en el país que reguló los medios electrónicos fue el Código de Comercio ya que desde los años 90's se practicaba el comercio electrónico sin estar debidamente regulado<sup>1</sup>.

Derivado de lo anterior, en el año 2000 se llevó a cabo la primera reforma al Código de Comercio en materia de comercio electrónico, momento en el cual de igual manera fueron objeto de reforma la legislación civil en sus 2 vertientes, adjetivo y sustantivo, tanto a nivel federal como a nivel Ciudad de México y la Ley Federal de Protección al Consumidor. <sup>2</sup>

Asimismo, como parte fundamental a los antecedentes de los medios electrónicos en materia fiscal se encuentra la reforma del año 2003 al mismo Código de

---

<sup>1</sup> López López, Patricia, "Código De Comercio, Código De Vanguardia. Implementación Del Comercio Electrónico, Incorporación De Los Medios Electrónicos A La Legislación Mexicana. Elementos De Impulso A Otros Ordenamientos" *La Vigencia del Código de Comercio de 1980*, México, UNAM- IIJ- 2018, p. 75 - 89

<sup>2</sup> *Idem*

Comercio, el cual incorporó la firma electrónica, la cual es definida por el artículo 89 del mismo Código como:

*“Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio”<sup>3</sup>*

Asimismo, de acuerdo con el artículo 97 del mismo Código se establece que la Firma Electrónica Avanzada o Fiable, deberá cumplir con por los menos los requisitos de *i)* los datos de creación de la firma, en el contexto que son utilizados corresponden exclusivamente al firmante; *ii)* los datos de creación de firma en el momento de la firma estaban bajo control exclusivo del firmante; *iii)* la detección de cualquier alteración de la firma electrónica hecha después del momento de la firma; y, *iv)* la posibilidad de la detección de la alteración de la firma hecha después del momento de la firma a través de la integridad de la información de un mensaje de datos.<sup>4</sup>

Dicha Firma Electrónica Avanzada o Fiable fue el antecedente para que el SAT incorporará en el año 2004 el uso de los medios electrónicos dentro del CFF, la cual entre otros usos se señaló que las promociones presentadas por el particular en términos del artículo 18 del CFF se presentaran mediante documento digital que sea firmado mediante el uso de la Firma Electrónica Avanzada, situación que no entró en vigor de manera inmediata, si no que de acuerdo con el Segundo Transitorio, fracción II de la reforma al CFF de 2004, la misma entró en vigor en el

---

<sup>3</sup> Código de Comercio vigente, consultable en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3\\_241220.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_241220.pdf), con fecha 10 de enero de 2021.

<sup>4</sup> *Ídem*

momento en el que el SAT señaló qué promociones se debían presentar por medios electrónicos y cuales en documentos impresos, situación que retrasó el uso de la Firma Electrónica Avanzada hasta el año 2013 con la entrada en vigor del Buzón Tributario, mismo que será abordado más adelante.

En ese sentido, en el presente Capítulo se hará un estudio a los cambios que ha sufrido no solo la expedición de comprobantes fiscales en el tiempo, sino aquellos sistemas electrónicos en general que han sido implementados por las autoridades fiscales con los contribuyentes para llevar a cabo una mejor y más eficaz fiscalización y comunicación con éstos últimos.

## **1.1. Comprobantes fiscales**

Hablar de comprobantes fiscales no solo es hablar de facturas, ya que dentro de dicho concepto debemos entender que también se engloban los recibos de honorarios, de arrendamiento, notas de crédito, entre otros, lo anterior, con fundamento en el artículo 29 del CFF, el cual señala que los comprobantes fiscales son los documentos que los contribuyentes emiten por los actos o actividades por los cuales perciben ingresos, mismos que debían cumplir con los requisitos del artículo 29-A del mismo Código.

No obstante, hoy en día todos aquellos comprobantes fiscales se engloban en uno solo, la factura, misma que tiene por objeto el respaldar los actos u actividades que se lleven entre dos personas, como lo puede ser la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la importación o exportación de mercancías, entre otros, además del efecto tributario que es la deducción o acreditación de diversos impuestos.

### **1.1.1. Antecedentes**

Como será expuesto en el presente capítulo, los comprobantes fiscales han sufrido varios cambios a lo largo de los años, antes del 2004 el artículo 29 del CFF señalaba que los comprobantes fiscales eran emitidos únicamente de manera física, para lo cual era necesario que los contribuyentes acudieran a talleres certificados por la SHCP para solicitar se expedieran comprobantes fiscales que reunieran los requisitos establecidos para tales fines.

Posteriormente, con la reforma al CFF en el año 2010, el mismo artículo 29 del Código señalaba que los contribuyentes se encontraban obligados a emitir comprobantes fiscales digitales, mismos que contaban con un código de barras bidimensional y, finalmente los comprobantes fiscales digitales por internet, los cuales pueden ser emitidos a través del Portal de Internet del SAT o, en su caso, con proveedores autorizados de certificación.

### **1.1.2. Comprobantes fiscales físicos o membretados**

*- Años 80's*

De acuerdo con la publicación del CFF en 1981 en el DOF, el artículo 29 de dicho ordenamiento establecía la obligación de expedir comprobantes, no obstante, los requisitos de los mismos se establecerían más adelante en 1984 a través de la publicación del RCF<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación, consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0gpG>

Al respecto, el artículo 36 del RCFF vigente en aquella época señalaba que los comprobantes fiscales debían reunir con requisitos como *i)* nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC del emisor, *ii)* número de folio, lugar y fecha de expedición; *iii)* nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expide; *iv)* cantidad y clase de las mercancías o descripción de los servicios prestados que amparen los comprobantes; *v)* valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que debieran trasladarse, y; *vi)* en su caso, número, fecha del documento y aduana por la cual se realizó la importación, cuando se tratase de mercancías de importación<sup>6</sup>.

Del análisis efectuado a los requisitos mencionados en el párrafo anterior, se puede desprender que en los años 80's no existían requisitos complejos, tanto es así, que ni siquiera solicitaban el RFC del contribuyente a favor de quien se expedían y mucho menos existía una obligación de que un tercero autorizado los imprimiera.

Es importante mencionar que el diverso 38 del RCFF vigente en 1984 imponía la obligación al contribuyente que expidiera comprobantes fiscales, de llevarlos en talonarios para lo cual era necesario que estuvieran empastados y foliados de forma consecutiva previo a su emisión y, por el otro lado, podían ser en original y copia, para lo cual debían ser foliados consecutivamente y, las copias que se conservaban debían ser empastadas en el orden de emisión.

- Años 90's

---

<sup>6</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación, consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=yfVZCh0lzyksx2HBZO2THwYx4i4uw/Qg880SgpCFA6dXciPkXJYlyTvV0k5x0Dbo>

Posteriormente, en el año de 1991 fueron publicadas varias reformas al CFF entre las cuales, el artículo 29 del mismo ordenamiento fue adicionado con un párrafo a través del cual se le obligó a los contribuyentes que los comprobantes fiscales fueran impresos en talleres autorizados por la SHCP.

Asimismo, a través de dicha reforma se adiciona un artículo 29-A del CFF el cual transcriba los requisitos del artículo 36 del RCFF señalado anteriormente y adicionó que dichos comprobantes debían señalar la clave del RFC del contribuyente a favor de quien se expedía el comprobante fiscal.

Para 1997 se publicó nuevamente una reforma al CFF a través de la cual se adicionó una fracción al artículo 29-A, misma que señalaba que los comprobantes fiscales debían señalar la fecha de impresión y datos de identificación del taller autorizado.

Asimismo, a través de dicha adición se estableció que los comprobantes fiscales podrán ser utilizados en un plazo máximo de 2 años contados a partir de la fecha de impresión, por lo que, en caso de no ser utilizados, los mismos deberán ser cancelados de conformidad con lo señalado en el RCFF.

Es importante mencionar que, de conformidad con el Artículo Segundo Transitorio de la reforma, aquellos contribuyentes que tuvieran comprobantes impresos con fecha anterior al 1° de enero de 1998, debían ser utilizados hasta el 30 de junio del mismo año y, en caso de no usarlos en su totalidad debían ser cancelados de conformidad con el párrafo anterior.

Adicionalmente a lo anterior, el SAT mediante la publicación de la RMF para el ejercicio fiscal de 1997, en específico la Regla 2.4.1. establecía requisitos adicionales para los comprobantes fiscales, como *i)* cédula de identificación fiscal reproducida en un tamaño de 2.75 por 5 centímetros; *ii)* la leyenda “la reproducción no autorizada de este comprobante, constituye un delito en

términos de las disposiciones fiscales” con letra no menor 3 puntos, y; *iii*) los datos de identificación del impresor y la fecha de publicación de la autorización en el DOF, con letra no menor a 3 puntos<sup>7</sup>.

Para 1998, la mencionada Regla 2.4.1. de la RMF vigente en ese año adicionó un requisito, esto es, la fecha de impresión del comprobante fiscal<sup>8</sup>.

De lo anterior, podemos ver cómo ha evolucionado los comprobantes fiscales a través de diversas reformas y disposiciones de la autoridad hacendaria, ajustándose cada vez más a la realidad que el país vivía en aquellos tiempos, esto es, prevenir el uso indebido de los comprobantes fiscales.

- *Años 2000*

En enero de 2002 se publicó la LISR, misma que cobra relevancia en los comprobantes fiscales ya que de acuerdo con el Artículo Segundo, fracción XIX de las Disposiciones Transitorias en relación con el diverso 133, fracción III de la misma Ley, señalaba que los comprobantes fiscales que emitieran las personas físicas que tributasen en los regímenes de Actividades Empresariales, Profesionales y Régimen Intermedio, debían señalar la leyenda “Efectos fiscales al pago” así como, señalar que la contraprestación se hace en una sola exhibición o, en parcialidades, para lo cual era necesario asentar en el

---

<sup>7</sup> Diario Oficial de la Federación, publicación del 21 de marzo de 1997, Resolución Miscelánea Fiscal, consultable en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4872468&fecha=21/03/1997](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4872468&fecha=21/03/1997)

<sup>8</sup> Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1998, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 1998, Consultable en [https://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4868880&fecha=09/03/1998](https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4868880&fecha=09/03/1998)

comprobante fiscal el importe de la parcialidad que se cubría en el momento de la emisión del referido comprobante<sup>9</sup>.

Posteriormente, el SAT a través de una modificación a la RMF para el ejercicio de 2002 la Regla 2.4.1. incluyó como requisito que los comprobantes fiscales señalaran el RFC, nombre, domicilio y, en su caso, número de teléfono del impresor, así como la fecha de la autorización correspondiente a la página de Internet de dicha autoridad con letra no menor a 3 puntos<sup>10</sup>.

Para 2003, la RMF para dicho ejercicio fiscal tuvo varios cambios, entre los cuales, se ajustaron las Reglas, en el sentido de su orden, por lo cual los requisitos de los comprobantes fiscales pasaron a la Regla 2.4.7 e incluyeron nuevos requisitos, esto es, era necesario que los comprobantes fiscales incluyeran la fecha de impresión y la leyenda de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados seguida del número general por el sistema<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Ley del Impuesto Sobre la Renta (Legislación Abrogada) Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=gRpVuBsiboRI4w5UvLY3Ne8fNSSmac+2nPkwOLkhHCBNVupg3P5ykwzz29NzLtw>  
c

<sup>10</sup> Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2002, Consultable en [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=733769&fecha=30/05/2002#:~:text=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20comercio%20exterior.](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=733769&fecha=30/05/2002#:~:text=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20comercio%20exterior.)

<sup>11</sup> Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2003, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2003, Consultable en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=701103&fecha=31/03/2003#:~:tex t=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20 comercio%20exterior](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=701103&fecha=31/03/2003#:~:tex t=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20 comercio%20exterior)

Mediante publicación en el DOF de 24 de abril de 2003, a través de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF de 2003, la cual en la Regla 2.4.24 adiciono una facilidad administrativa para las personas morales lucrativas y físicas con actividad empresarial y profesional de imprimir sus propios comprobantes fiscales en caso de contar con la tecnología necesaria y los requisitos del SAT<sup>12</sup>.

Al respecto, los contribuyentes que se acogieron a dicha Regla debían cumplir con lo establecido en los artículos 29 y 29-A de CFF salvo aquellos requisitos relativos a los talleres autorizados para la impresión de comprobantes fiscales.

En el año de 2004 se volvió a reformar el CFF, en específico el artículo 29 adicionó como requisito de los comprobantes fiscales que señalarán si el pago de la contraprestación se realizó en una sola exhibición o, en parcialidades, mismo que anteriormente se encontraba en la LISR<sup>13</sup>.

Dicho año es trascendental para entender los comprobantes fiscales digitales ya que a través de la referida reforma señaló que los contribuyentes podían optar por emitirlos de manera electrónica en vez de como se venía realizando, no

---

<sup>12</sup> Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 2003, Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, consultable en [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=697849&fecha=24/04/2003](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=697849&fecha=24/04/2003)

<sup>13</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVeXEHhbdEuBJu+ycl6lwylrMboEr37WZJjBjiuD5R1Vg==>

obstante, como lo señalamos era únicamente una opción para los contribuyentes, la cual no resulta obligatoria en ese momento.

Adicionalmente, como lo señalamos anteriormente, es en la reforma al CFF de 2004 cuando se prevé el uso de los medios electrónicos en materia fiscal, así como la presentación de promociones de los contribuyentes con las autoridades fiscales a través del uso de la Firma Electrónica Avanzada, la cual no entró en vigor hasta el año de 2013, como se desarrollará en párrafos más adelante.

Posteriormente, para 2006 se reforma nuevamente el artículo 29 del CFF donde se señala la obligatoriedad de que los comprobantes fiscales señalen las tasas de los impuestos trasladados, como lo son las tasas del IVA e IEPS<sup>14</sup>.

Derivado de lo anterior, a partir del año 2000 se realizaron cambios trascendentales a los comprobantes fiscales, a los cuales se fueron adicionando nuevas medidas de seguridad y, sirvió de precedente para los comprobantes fiscales digitales, mismos que serán desarrollados en el apartado siguiente.

### **1.1.3. Comprobantes fiscales digitales**

En el año de 2010 entró en vigor la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales, para lo cual el SAT mediante la emisión de un comunicado otorgó facilidades administrativas a los contribuyentes que hubiesen obtenido ingresos a diciembre de 2009 menores \$4'000,000.00 para que emitieran comprobantes

---

<sup>14</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVeXEHhbdEuBJu+ycl6lwylrMboEr37WZJjBjiuD5R1Vg==>

impresos con dispositivos de seguridad como lo es el código de barras bidimensional<sup>15</sup>.

Al respecto, los comprobantes fiscales emitidos a partir del 2010 debían cumplir con *i)* contener el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del RFC del emisor, *ii)* en caso de tonar más de un local o establecimiento, señalar el domicilio de expedición; *iii)* Lugar y fecha de expedición; *iv)* clave del RFC de la persona a favor de quien se emite el comprobante fiscal; *v)* cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o servicios que amparan; *vi)* valor unitario consignado en número; *vii)* importe total consignado en número o letra; *viii)* señalamiento expreso cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades; *ix)* indicar el monto de los impuestos trasladados, de manera desglosada y el monto de los impuestos retenidos en caso de aplicar; *x)* formar de pago; *xi)* en su caso, número y fecha del documento aduanero cuando se trataba de mercancías de importación.

Adicionalmente, la Regla II.2.6.1.1 de la RMF vigente para el ejercicio fiscal de 2011 señalaba que el código de barras bidimensional proporcionado por el SAT debía reproducirse con un mínimo de 200/200 dpi en un área de impresión no menor a 2.75 por 2.75 centímetros<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoResultadoBusqueda.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdWzWV8RhFZ27bklFTaATovTcyyOSf5K6IG+tZlIph3oMOd7H4Li13o+MTszaPFcxNqqZrxn8VutqNv5Sg8n+Pwf>

<sup>16</sup> Servicio de Administración Tributaria, Normatividad aplicable en ejercicio fiscal 2011, Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/23042/resolucion-miscelanea-fiscal>

Asimismo, de conformidad con dicha Regla los comprobantes fiscales debían incluir el número de aprobación de folio asignada por el Sistema Integral de Comprobantes Fiscales, el número de folio asignado por el SAT y, en su caso, la serie.

De igual manera, los comprobantes fiscales debían incluir la leyenda “*la reproducción apócrifa de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales*” así como “*este comprobante tendrá una vigencia de 2 años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, la cual es dd/mm/aaa*”, ambos casos con letra no menor a 5 puntos.

Es importante mencionar que para que los contribuyentes se encontrarán en oportunidad de emitir los comprobantes fiscales era necesario que contaran con *i)* Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC); *ii)* firma electrónica vigente; *iii)* aprobación de folios por internet, y; *iv)* código de barras bidimensional.

Del análisis efectuado a los párrafos anteriores se desprende que a partir del año 2011 los comprobantes fiscales para que tuvieran validez era necesario cumplir con 21 requisitos esenciales.

Finalmente, mediante reforma publicada en el DOF el 12 de diciembre de 2011, misma que entró en vigor el 1° de enero de 2012, se reformó el multicitado artículo 29-A del CFF a través de la cual se adicionó como requisito que los comprobantes fiscales señalen el régimen fiscal de conformidad con la LISR del contribuyente que los emite<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de 2012, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2>

#### 1.1.4. Comprobantes fiscales digitales por Internet

A partir del año 2014 la expedición de CFDI es obligatorio para todos los contribuyentes que realicen actos o actividades por los cuales se deben expedir comprobantes fiscales<sup>18</sup>.

Es importante señalar que desde el 2011 se dio la facilidad a los contribuyentes por optar entre los comprobantes fiscales impresos, los digitales o digitales por internet, no obstante, como se mencionó en el párrafo anterior, para 2014 resulta obligatorio el uso de éstos últimos.

Ahora bien, los CFDI's son archivos informáticos en formato XML, mismos que para que tengan validez frente a terceros es necesario que se encuentren timbrados por el SAT o por un proveedor autorizado de certificación.

Al respecto, los proveedores autorizados de certificación son personas morales con capital social privado que cuentan con la autorización del SAT para timbrar los comprobantes fiscales y, por lo tanto, la generación de facturas, como lo son ASPEL, CONTAPAQ, entre otros.

---

[LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXpYTHnJRlXhMjdGe9+4J9ThqXyKz4PPwRu/rOjKBL0tw==](https://legislacion.SCJN.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticulaDOFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXpYTHnJRlXhMjdGe9+4J9ThqXyKz4PPwRu/rOjKBL0tw==)

<sup>18</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, Consultable en <https://legislacion.SCJN.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticulaDOFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdX002gJTZ/vonKQU74yOw+fLVSbtXBFREu7Ya7Npk8JNQ==>

Ahora bien, con motivo de la reforma de 2014, el CFF en su artículo 29 establece que los contribuyentes que deban expedir comprobantes fiscales deben cumplir entre otras, con las obligaciones siguientes:

- I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente;
- II. Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de sellos digitales;
- III. Remitir al SAT previo a su expedición del comprobante fiscales para su validación, asignación de folio fiscal e incorporación de sello digital del SAT.
- IV. Expedir en formato electrónico y, en su caso, de forma física el comprobante fiscal al Cliente, mismo que únicamente tendrá la utilidad de presumir la existencia del mismo<sup>19</sup>.

En relación con lo anterior, el artículo 29-A del CFF vigente señala que los comprobantes fiscales deberán cumplir con los requisitos siguientes:

- I. Clave del RFC de quien lo expida, el régimen fiscal y, en su caso, el domicilio fiscal del local o establecimiento del local donde se expidan los comprobantes fiscales;
- II. Número de folio y sello digital del SAT;
- III. Lugar y fecha de expedición;
- IV. Clave del RFC a favor de quien se expide;
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen;
- VI. Valor unitario consignado en número;
- VII. El importe total consignado en número o letra<sup>20</sup>;

---

<sup>19</sup> *Ídem*

<sup>20</sup> *Ídem*

Al respecto, es importante señalar que se pueden expedir comprobantes fiscales digitales al público en general para lo cual la clave del RFC que deberá ser asentada es XAXX010101000 en el caso de nacionales y XEXX010101000 en el caso de extranjeros.

En relación con los requisitos señalados en el artículo 29-A del CFF mediante la publicación del Anexo 20 de la RMF para el ejercicio fiscal de 2014 se adicionaron diversos requisitos, mismos que se señalan a continuación:

- VIII. Desglose los impuestos trasladados o retenidos,
- IX. Forma de pago, esto es pago en una sola exhibición o pago en parcialidades;
- X. Condiciones de pago;
- XI. Descuento;
- XII. Motivo de descuento;
- XIII. Tipo de cambios;
- XIV. Moneda o divisa;
- XV. Método de pago;
- XVI. Uso del comprobante;
- XVII. Clave del producto o servicio;
- XVIII. Clave de la unidad.<sup>21</sup>

En ese sentido, desde el uso del comprobante fiscal en papel hasta el día de hoy han sufrido muchos cambios, los cuales han significado mayor captación de recursos para el SAT al estar altamente relacionados la emisión de facturas con las declaraciones anuales a las que se encuentran obligados los contribuyentes

---

<sup>21</sup> Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2014, Consultable en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal>

y ahorros significativos para los contribuyentes al poder emitir sus comprobantes ya sea directamente a través de la página del SAT o con un tercero.

## **1.2. Medios de comunicación**

Como parte de la reforma de 2014 el CFF establece nuevas formas de comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, mismo que ha servido en algunos casos para el hostigamiento de los contribuyentes, sin embargo, también ha sido de gran utilidad para los mismos, ya que entre sus funcionalidades se encuentre la presentación electrónica del recurso de reclamación.

En ese sentido, en el presente apartado se analizará al Buzón Tributario como el medio de comunicación vigente entre el SAT y los contribuyentes, los beneficios y problemas que se han presentado por el uso y comentarios al mismo.

### **1.2.1. Antecedentes**

Previo a la entrada en vigor a la Reforma Fiscal de 2014 las autoridades no se comunicaban con los contribuyentes a través de medios electrónicos como el correo electrónico o los aplicativos que entraron en vigor con la mencionada reforma, como lo es el Buzón Tributario, si no que usaban los medios físicos para llevar a cabo estas notificaciones.

Durante muchos años y, todavía a la fecha siguen existiendo comunicaciones en papel, mediante procedimientos llevados a cabo a través de Correos de México o, en su caso, con notificadores de las propias autoridades, como lo son las cartas invitación y las notificaciones derivadas de los procedimientos iniciados por interés de los contribuyentes o por las propias autoridades.

En ese sentido los comunicados y notificaciones que realiza la autoridad fiscal de manera “tradicional”, esto es, a través de papel, mediante el uso de Correos

de México o, en su caso de notificadores de las propias autoridades fiscales, deben considerarse actualmente como tardadas, burocráticas y engorrosas ya que las mismas, aun y cuando el contribuyente y la oficina de la autoridad fiscal se encuentre a un par de cuadras o incluso kilómetros, es necesario que las mismas se realice a través de los “canales oficiales”.

### 1.2.2. Notificaciones

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define a las notificaciones como *“la acción y efecto de notificar”*<sup>22</sup>, para lo cual debemos entender como notificar *“dar noticia de algo o hacerlo saber con propósito cierto; comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial”*<sup>23</sup>.

En ese mismo sentido, el Diccionario Jurídico Mexicano establece que existen diferentes medios para establecer contacto procedimental, entre los cuales se destaca a la notificación, las cuales pueden realizarse de manera personal, por cédula, boletín judicial, edictos, correo y telégrafo.

En relación con lo anterior, vale la pena mencionar que, en materia fiscal, el SAT realiza de manera cotidiana las siguientes:

- a) Personales, misma que es definida por el Diccionario Jurídico Mexicano como *“aquella que debe hacerse generalmente por el secretario actuario del juzgado teniendo de frente a sí a la persona interesado y comunicándole de viva voz la noticia pertinente;”*

---

<sup>22</sup> Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Consultable en <https://dle.rae.es/notificaci%C3%B3n>

<sup>23</sup> Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española Consultable en <https://dle.rae.es/notificar>

Al respecto, vale la pena mencionar que, si bien la definición antes señalada es correcta, lo cierto es que, en materia fiscal, las notificaciones personales tienen sus particularidades, además que dicha definición es un poco obsoleta ya que en la práctica no sucede de dicha manera.

En ese sentido, el artículo 134 del CFF vigente en el año 2013 (previo a la entrada en vigor de la reforma en comento) señala que las notificaciones de los actos administrativos se harán de la siguiente manera:

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

Al respecto, para ese momento las autoridades fiscales ya intentaban realizar notificaciones por medios electrónicos a través de mensajes de datos con acuse de recibo, para lo cual preveían que podrían realizarse a través de la página de Internet del SAT o mediante correo electrónico.

Asimismo, señala el mencionado artículo 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, para lo cual debemos entender como firma electrónica, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el SAT proporcione.

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

Al respecto, dentro de dicha fracción se establecen los comunicados que veremos más adelante.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del RFC, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga o en los demás casos que prevea el CFF.

En relación con el punto anterior, es una práctica común que al acudir a las oficinas del SAT se encuentren los estrados llenos de notificaciones que no se pudieron realizar, por lo que resulta de importancia que los contribuyentes que se encuentre en alguno de estos supuestos revisen periódicamente dichos estrados.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante legal de la sucesión.<sup>24</sup>

Al respecto, debemos entender por “edictos” como un aviso dirigido a una persona específica o en abstracto, mismo que deberá realizarse en los periódicos de mayor circulación en el país.

De lo anterior se desprende que previo a la reforma la autoridad fiscal notificaba a los contribuyentes mayormente de manera física, esto es, a través de entregar papel a los contribuyentes o, en su caso, de pegarlos en sus oficinas o publicarlos en los periódicos de mayor circulación, situación que con posterioridad a la entrada en vigor a la reforma cada vez quedan más en desuso.

### **1.2.3. Comunicados**

---

<sup>24</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2013, consultable en <https://legislacion.SCJN.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticulaDOFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdV7dyLkSNpH/dlvwDVbeJZBWZD/0xICY3yETcdL3EL1Ww==>

Como lo mencionamos anteriormente, el SAT a efecto de comunicarse con los contribuyentes puede notificar mediante correo ordinario o telegramas, mismos que en experiencia del autor del presente trabajo se tratan muchas veces de notificaciones que no resultan de gran trascendencia.

Al respecto, dentro de los comunicados se encuentran las Cartas Invitación las cuales, ha pesar de no resultar de gran trascendencia, durante los últimos años han cobrado cierta relevancia al considerar que varios contribuyentes han regularizado su situación fiscal derivado de la recepción de éstas, sin embargo, la SCJN ha determinado que las mismas no deben considerarse como una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> “CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. La carta invitación del SAT dirigida al contribuyente para regularizar su situación fiscal con relación al pago del impuesto sobre la renta, derivado de los ingresos ciertos y determinados originados por depósitos en efectivo a su favor, efectuados durante un ejercicio fiscal específico, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogiéndose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para efectos

Derivado de lo anterior, en el caso que los contribuyentes hicieran caso omiso al contenido de dichas cartas invitación, lo cierto es que no tendría un resultado negativo ya que la autoridad fiscal para la determinación de contribuciones omitidas, imposición de multas, entre otras, es necesario que las notifique de manera personal, entre otras características.

#### **1.2.4. Buzón Tributario**

Como lo señalamos anteriormente, con la reforma al CFF vigente a partir de 2004 se reformó el artículo 18 del CFF el cual, a partir de dicha reforma, señala que todas las promociones dirigidas a las autoridades fiscales deberán presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada, así como que el SAT mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso<sup>26</sup>.

---

de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos, lo cual significa que su inobservancia tampoco provoca la pérdida de los beneficios concedidos por la mencionada regla, pues para que así sea debe contener, además del apercibimiento en tal sentido, la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo y, en el caso, la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo, sin establecer consecuencias jurídicas para el interesado.

Tesis de jurisprudencia 62/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de abril de dos mil trece.

<sup>26</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, Consultable en:

De igual manera, el segundo párrafo de dicho artículo señala que las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el SAT mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano.

No obstante lo anterior, el Artículo Segundo Transitorio de dicha reforma señala que a pesar de entrar en vigor el 1° de enero de 2004, lo cierto es que lo dispuesto por el artículo 18 del mismo Código entrará en vigor hasta que el SAT establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.

En ese sentido, no es hasta la publicación de la reforma al CFF que entró en vigor en 2014 que dicho ordenamiento señala en su artículo 17-K que las personas físicas y morales inscritas en el RFC, tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página del SAT a través del cual *i)* la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales y; *ii)* los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad a través de documentos digitales y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal<sup>27</sup>.

---

<https://legislacion.SCJN.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG>

<sup>27</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, Consultable en: <https://legislacion.SCJN.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG>

Derivado de lo anterior, si bien desde el 2004 el CFF señalaba la posibilidad de presentar documentos de manera electrónica, lo cierto es que fue hasta el año de 2014 cuando el SAT determinó el canal a través del cual se deben presentar las promociones de los contribuyentes.

Ahora bien, de acuerdo con el SAT, el Buzón Tributario ha sido definido como “*un Sistema de comunicación electrónico entre las Autoridades Fiscales y los contribuyentes (Personas Físicas y Morales), el cual se ubica en la página del SAT dentro de la opción Trámites*”<sup>28</sup>

Al respecto, como parte integral de las reformas fiscales que entraron en vigor para el ejercicio fiscal de 2014 y, posteriormente en 2016, se adiciono al CFF, los artículos 17-K y 17-L, respectivamente, mismos que señalan la obligación del buzón tributario.

El artículo 17-K del CFF establece que las personas físicas y morales inscritas en el RFC tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del SAT, a través del cual:

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

---

<sup>28</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria *Buzón Tributario*, consultable en [http://omawww.sat.gob.mx/terceros\\_autorizados/sindicos\\_contribuyente/Documents/buzon\\_tributario2014.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/sindicos_contribuyente/Documents/buzon_tributario2014.pdf)

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

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste<sup>29</sup>.

Por otro lado, el artículo 17-L del CFF, mismo que entró en vigor a partir del año 2016, establece que el SAT mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso del buzón tributario previsto en el artículo 17-K del CFF cuando las autoridades de la administración pública centralizada o paraestatal del gobierno federal, estatal o municipal, así como los organismos autónomos tengan consentimiento de los particulares o bien, estos últimos entre si acepten la utilización del mencionado medio de comunicación<sup>30</sup>.

Es importante mencionar que la información depositada por entes ajenos al SAT en el buzón tributario no podrá tener un uso fiscal para los efectos del artículo 63 del CFF, mismo que señala que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de verificación de comprobación previstas en el CFF o bien, que consten en expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso

---

<sup>29</sup> Cámara de Diputados, Legislación Federal, Código Fiscal de la Federación vigente, consultable en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

<sup>30</sup> *Ídem*

o en su poder las autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resoluciones de las autoridades correspondientes en materia de contribuciones federales<sup>31</sup>.

Ahora bien, mediante reforma efectuado al artículo 18 del CFF vigente a partir de 2014, se señala como requisito de las promociones dirigidas a la autoridad fiscal que se presenten mediante documento digital que contenga la Firma Electrónica Avanzada y deberán ser enviadas a través del Buzón Tributario.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 38 del mismo ordenamiento establece que los actos administrativos que se deban notificar podrán ser impresos o digitales y, en este último caso, deberán contener las firma electrónica Avanzada del funcionario competente, misma que tendrá el valor de la firma autógrafa.

En relación con lo anterior, el artículo 134 del CFF vigente a partir de 2014 establece que las notificaciones de los actos administrativos se harán por buzón tributario conforme a las reglas de carácter general que emita el SAT.

Dichas notificaciones 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 notifica.

Es importante mencionar que previo a la realización de la notificación electrónica, el contribuyente recibirá un aviso mediante el mecanismo designado por éste (correo electrónico, mensaje de texto, entre otros.).

En ese sentido, los contribuyentes cuentan con un plazo de 3 días contados a partir del día siguiente a aquel en que haya sido recibido el aviso para abrir los documentos digitales pendientes de notificar.

---

<sup>31</sup> *Ídem*

En caso de no abrir la notificación durante el plazo señalado anteriormente, se entenderá que la notificación se realizó al 4 día contado a partir del cual le fue enviado el aviso mencionado.

Es importante mencionar que de acuerdo al artículo 11 del RCFF en el caso que el contribuyente ingrese y consulte a través del buzón tributario los documentos digitales pendientes de notificar en horario o días inhábiles, se entenderá que la notificación fue practicada al día hábil siguiente.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 137 del CFF que establece las características de los citatorios de los actos administrativos, señala que de que el contribuyente no se encuentre localizables, se ignore el domicilio, desaparezca, entre otros supuestos, la notificación del requerimiento de pago y diligencia de embargo podrá practicarse a través del buzón tributario.

En ese sentido, de acuerdo con el artículo 13 del CFF se señala que la práctica de diligencias por parte de las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, el cual comprende de 07:30 hasta las 18:00 horas<sup>32</sup>.

No obstante lo anterior, el buzón tributario se regirá conforme al horario de la Zona Centro de México, esto es, la mayoría del territorio nacional salvo Baja California Sur, Chihuahua, Nayarit (excepto Bahía Banderas), Baja California Norte y Quintana Roo, por lo que aquellos contribuyentes que no se encuentren en la Zona Horaria antes señalada tendrán que ser más cautos al momento de la presentación de promociones a efecto de encontrarse en tiempo y formas legales<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Cámara de Diputados, Legislación Federal, Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

<sup>33</sup> *Ídem*

Es importante mencionar que el horario de recepción de documentos para el envío de promociones al SAT es de las 00:00 a las 23:59 en el caso de promociones que tengan un plazo legal.

Por el contrario, el SAT únicamente podrá realizar notificaciones en un periodo comprendido de las 9:30 a las 18:00 horas, tomando en cuenta la hora del tiempo del centro.

Otro punto importante a señalar es que a través de la reforma de 2014 se derogó el artículo 129 del CFF mismo que señalaba que en el caso que el contribuyente alegue desconocer la notificación del acto administrativo o, en su caso, que la misma fue realizada de manera ilegal, contaba con el recurso administrativo, para lo cual, en caso de tener la razón el contribuyente, se tomaba como fecha de notificación desde que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer, quedando sin efectos todo lo actuado con base a la misma y, procederá al estudio de la impugnación que en su caso se hubiese formulado<sup>34</sup>.

Por el contrario, en caso de que se resuelva que la notificación fue practicada legalmente y, por lo tanto, la interposición del recurso es extemporáneo, se sobreseerá dicho recurso por improcedente.

En ese sentido, del simple análisis de los artículos antes mencionados se desprende que el buzón tributario es un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente a través del cual se pueden realizar diversos comunicados como las

---

<sup>34</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG>

notificaciones de determinación de créditos fiscales, el recurso de revocación que el contribuyente presente en contra de los primeros, entre otros.

Es importante señalar que, a consideración del autor del presente trabajo, las notificaciones que entran en vigor con la mencionada reforma, esto es, a través del buzón tributario, resultan violatorias de los derechos de seguridad jurídica e igualdad procesal contenidos en los artículos 14, 16 y 24 de la CPEUM, toda vez que no admite recurso administrativo a los contribuyentes que desconocen las notificaciones y/o determinaciones de las autoridades fiscales.

## **Capítulo Segundo. - Contabilidad electrónica y su revisión por parte de autoridades fiscales.**

Derivado de la reforma en materia fiscal que entró en vigor en el año de 2014, se plantearon muchos cambios, entre los cuales resaltamos aquellos relacionados con las obligaciones de los contribuyentes y su contabilidad.

Al respecto, dentro de dichas “nuevas” obligaciones se estableció que ciertos contribuyentes deberán llevar su contabilidad de manera electrónica, la implementación de sistemas de medios de comunicación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, denominado “Buzón Tributario” y, la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo revisiones electrónicas, dicha facultad de las autoridades fiscales será motivo de análisis en otro capítulo del presente trabajo.

Previo a entrar al estudio de estas “nuevas” obligaciones vigentes a partir del 2014, consideramos relevante realizar un estudio a los antecedentes a la contabilidad electrónica y al buzón tributario, su origen, la causa de la imposición de dichos sistemas electrónicos a efecto de clarificar las disposiciones que rigen actualmente a los contribuyentes.

## 2.1. Antecedentes

Una de las actividades laborales consideradas de mayor historia en la humanidad, es aquella relacionada con el registro contable de las actividades que una empresa u organización lleva a cabo, en la intención de contar con evidencia física fehaciente que permita tener un control de las actividades financieras de una empresa, y lo que ello representa en términos numéricos, así como en relación con las distintas obligaciones que ello genera, tanto en función de los diferentes recursos que integran una empresa, como los compromisos que se contraen de forma externa, por ejemplo, en lo que a impuestos y demás obligaciones fiscales, refiere.

En este orden de ideas, los antecedentes de la contabilidad electrónica son considerados sumamente nuevos, ya que tanto el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, poseen un uso que se ha ido adoptando de forma paulatina, como por la obligatoriedad que ello representa, y que es un determinante, relativamente reciente.

No existe una definición como tal que haga referencia a la contabilidad fiscal, no obstante, se alude a ella, en relación a las obligaciones fiscales que un contribuyente posee en relación a sus ejercicios contables, por ello, la contabilidad del contribuyente es definida por el Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero como *“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”*<sup>35</sup>.

La contabilidad electrónica, en este sentido, surge en respuesta a la necesidad de contar con registros contables realizados de forma expedita, haciendo uso para ello

---

<sup>35</sup> Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa – UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, t. I, p. 116,

de las tecnologías de la información y la comunicación, en la plena intención de agilizar estos procesos, volviéndolos más eficientes, ordenados, y susceptibles de ser revisados, y evaluados en su caso, por las actividades tributarias correspondientes.

En razón de lo anterior, dentro de la reforma fiscal que entró en vigor para el ejercicio fiscal de 2014, México estableció una reforma con intenciones de optimizar, así como de transparentar la rendición tributaria, entre otros aspectos se destaca una “nueva” obligación de llevar de manera electrónica la contabilidad de las personas físicas o morales, así como la facultad de las autoridades hacendarias en llevar a cabo revisiones electrónicas.

Dichas disposiciones son resultado de la generación de mecanismos diseñados por el Estado, que garanticen el cumplimiento fiscal de los contribuyentes, lo cual, a su vez, genera al Estado una contribución económica considerable en lo que al gasto público refiere, captados directamente de aquellos ciudadanos con obligaciones fiscales derivadas de sus diversas actividades económicas.

Lo anterior, se ha traducido en el ámbito de lo fiscal en el imperativo de garantizar una recaudación de impuestos eficiente y transparente, evitando con ello, la evasión fiscal, y la ineficiencia en los procesos comerciales, propiciando un entorno sustentable en torno a los procesos contables, logrando que estos sean expeditos y de mayor fluidez, contribuyendo considerablemente con los procesos administrativos.

La contabilidad ha sido una de las actividades con mayor presencia en la historia de la sociedad de forma universal, no obstante, las prácticas contables relacionadas con registros físicos en voluminosos cuadernos destinados para tal fin, si bien, cumplieron su objetivo a cabalidad por infinidad de generaciones, hoy, son suplidos, por dispositivos electrónicos y programas contables que agilizan estos procesos, y

los vuelven de mucha mayor eficiencia en tiempo y forma, una razón más del surgimiento y adopción paulatina de la contabilidad electrónica.

Derivado de lo anterior, la “nueva” contabilidad electrónica resultaba estrictamente indispensable para el Gobierno Federal, por lo que fue parte esencial de la Reforma en materia fiscal que entró en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2014.

Al respecto, el Gobierno Federal a través del documento “*Reforma de la Hacienda Pública. Resumen Ejecutivo.*”, manifiesta que dicha reforma tiene por objetivos los siguientes:

- a) Fortalecer la responsabilidad hacendaria: se establece una regla de balance estructural para las finanzas públicas, que convierte la responsabilidad fiscal en una política de Estado.
- b) Aumentar la capacidad financiera del Estado: aumenta la disponibilidad de recursos para que el Estado pueda atender las necesidades prioritarias de la población.
- c) Mejorar la equidad: se garantiza que paguen más los que más tienen, se eliminan privilegios, y se establecen impuestos para alcanzar un sistema más justo, progresivo y equitativo.
- d) Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales: se simplifica el pago de impuestos, se fortalecen los derechos de los contribuyentes, y se otorgan facilidades a las personas que inician un negocio.
- e) Promover la formalidad: se crea un régimen especial para facilitar que las personas ingresen a la formalidad, y con ello cada vez más mexicanos cumplan con sus obligaciones fiscales.
- f) Combatir la obesidad y proteger al medio ambiente: se establecen disposiciones fiscales para desalentar el consumo de bienes nocivos para la salud y el medio ambiente.

- g) Promover el federalismo: se establecen incentivos para aumentar la recaudación de los estados y municipios, y fortalecer las haciendas públicas locales.
- h) Mejorar la calidad el gasto: se adoptan medidas para mejorar la transparencia del gasto y garantizar el uso eficiente en los rubros de mayor impacto social y económico.
- i) Reforzar el Sistema de Seguridad Social: el componente de Seguridad Social de la Reforma continúa en discusión en el Congreso. Una vez que se apruebe se garantizará un ingreso mínimo a todos los mexicanos mayores de 65 años y se contará con un seguro para apoyar el ingreso de los trabajadores que pierdan su empleo<sup>36</sup>.

Los objetivos anteriormente enunciados, generan a su vez, disposiciones legales que enmarquen su cumplimiento, como resultado de esta normatividad surge el denominado RIF el cual pretende fomentar la actividad económica, a través del acceso a la formalidad, lo cual, a su vez garantiza la recaudación de impuestos requerida, y para ello, menciona entre sus medidas de aplicación *“Para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales los participantes tendrán acceso a una herramienta electrónica provista por el SAT, que les simplificará mucho el trámite y les auxiliará en sus tareas de contabilidad”* haciendo, esto, franca referencia a estrategias de acción como la contabilidad electrónica<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Gobierno de la República, *Reforma de la Hacienda Pública. Resumen ejecutivo*, México, 2015, p. 3, consultable en: [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66458/7\\_Hacendaria.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66458/7_Hacendaria.pdf)

<sup>37</sup> *Ibidem* p. 9

Lo anterior, derivado del problema de recaudación fiscal en el país, consecuencia de una *“base de contribuyentes muy reducida”*<sup>38</sup>, en función de la informalidad, en este sentido, surge el tema de la reforma fiscal, la cual tuvo como consecuencia un intenso debate político, el cual puso de manifiesto que pese a la apertura comercial lograda por el país en las últimas tres décadas, este no ha logrado la recaudación fiscal deseada, siendo necesario realizar un abordaje puntual de la problemática, lo cual derivó, en la necesidad del Estado de llevar a cabo una reforma fiscal en el país, acorde a las necesidades existentes en la materia.

De esta forma la reforma fiscal, se hace necesaria en un contexto hacendario complicado, buscando equilibrio en su instauración, y permitiendo condiciones fiscales que permitan el desarrollo del país, además de ser un mandato establecido en la CPEUM, en su Artículo 31, fracción IV, mismo que señala textualmente *“Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*

Es dentro de este marco contextual, que la contabilidad electrónica, destaca en su labor, puesto que la contabilidad hace alusión a la situación financiera de una determinada persona u organización, y como consecuencia de las obligaciones fiscales que le son imputables.

Tomando en consideración que la contabilidad es *“una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones*

---

<sup>38</sup> Sobarzo Fimbres, Horacio, “La Reforma Fiscal en México”, *Comercio Exterior*, México, vol. 57, núm. 10, octubre de 2007, p. 833, consultable en <http://revistas.bancomext.gob.mx/rce/magazines/108/4/Sobarzo.pdf>

*que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas, y otros eventos.”<sup>39</sup>*

Ahora bien, en función de la anterior definición, y de las disposiciones fiscales enmarcadas en el contexto mexicano, uno de los proveedores de softwares en materia fiscal más importantes del país ha definido a la contabilidad electrónica como *“La obligación que tienen los contribuyentes de llevar Contabilidad, de realizarla a través de medios electrónicos, así como de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con reglas de carácter general.”<sup>40</sup>*

## **2.2. Normas regulatorias de la Contabilidad Electrónica**

En primer lugar, vale la pena señalar los sujetos que no se encuentran obligados a llevar la contabilidad electrónica, mismos que de acuerdo con el contenido de la Regla I.2.8.1.6 de la RMF para 2014, se señalan a continuación:

- a) Federación, entidades federativas, municipios, sindicatos obreros, entidades de la administración pública paraestatal (en du carácter de persona moral de derecho público, ya que en caso de realizar actividades empresariales deberán realizarlo);
- b) Donatarias autorizadas con ingresos menores a \$2'000,000.00 y asociaciones religiosas;

---

<sup>39</sup> Norma de Información Financiera A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera (NIF)*, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2014, p. 9

<sup>40</sup> Aspel, *Contabilidad electrónica*, México, 2015, p. 1, consultable en <http://ftp.aspel.com/Tutoriales/COI/Que-como-yquando-de-la-contabilidad-electronica.pdf>

c) Personas físicas que reciban ingresos por *i)* sueldo y salarios; *ii)* enajenación de bienes; *iii)* adquisición de bienes; *iv)* obtención de premios; *v)* intereses; *vi)* dividendos; *vii)* demás ingresos de las personas físicas excepto actividad empresarial;

d) Contribuyentes en el RIF;

e) Personas físicas con actividad empresarial cuando sus ingresos no excedan de \$2'000,000.00<sup>41</sup>.

Ahora bien, como ya ha sido mencionado en los antecedentes de este trabajo, con la reforma vigente a partir de 2014, se reformó el contenido del artículo 28 del CFF mismo que señala que las personas que deban llevar contabilidad deberán, *i)* integrar la contabilidad con los diversos documentos que se señalan; *ii)* los registros o asientos que integren la contabilidad de llevarán en medios electrónicos y; *iii)* ingresar la contabilidad de forma mensual a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con las reglas de carácter general a que se emitan para tal efecto.

<sup>42</sup>

No obstante lo anterior, mediante el Artículo Segundo Transitorio, fracción III, segundo párrafo del CFF, se prevé que la obligación de llevar de manera electrónica la contabilidad se hará de manera escalonada, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura de la tecnología según

---

<sup>41</sup> Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal>

<sup>42</sup> Cámara de Diputados, Legislación Federal, Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

las regiones del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

En ese sentido, si bien a partir de la entrada en vigor de la reforma de 2014 se preveía que los contribuyentes llevarán su contabilidad de manera electrónica, lo cierto es que, de acuerdo con los artículos transitorios de dicha reforma, se quedó suspendida dicha obligación hasta años después mediante la incorporación de Reglas a la RMF.

En relación con lo anterior, el artículo 33 del RCFF señala los documentos que integran la contabilidad electrónica, los cuales se señalan a continuación:

*i)* 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;

*ii)* 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;

*iv)* 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;

*v)* Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que el contribuyente sea parte;

*vi)* 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;

*vii)* La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

*viii)* 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, y

*ix)* Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables<sup>43</sup>.

De igual manera, el inciso B) del referido artículo señala que los registros o asientos contables deberán cumplir entre otras cosas con lo siguiente:

*i)* Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

*ii)* Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

---

<sup>43</sup> Cámara de Diputados, Legislación Federal, Normas Reglamentarias Vigentes, Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg\\_CFF.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf)

*iii)* Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

*iv)* Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas<sup>44</sup>;

Por su parte, el artículo 34 del mismo Reglamento señala que para los efectos del artículo 28, fracción III (relativa a la obligación de llevar los registros y asientos que integran la contabilidad de manera electrónica), impone la obligación a los contribuyentes de conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad la documentación relativa al diseño de sistemas electrónicos donde almacene y procese sus datos contables y diagramas del mismo, para lo cual deberá poner a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando ejerzan facultades de comprobación y, en su caso, deberán cumplir con las Normas Oficiales Mexicanas correspondientes respecto de la generación y conservación de documentos electrónicos<sup>45</sup>.

En relación con lo anterior, Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 a través de las Reglas I.2.8.1.6 e I.2.8.1.7 se dieron a conocer los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para la presentación de la contabilidad electrónica, así como las fechas para el cumplimiento de dicha obligación.

Al respecto, la Regla I.2.8.1.6 señala que los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar e ingresos de forma mensual su información contable a través de

---

<sup>44</sup> *Ídem*

<sup>45</sup> *Ídem*

la página de Internet del SAT, excepto, los contribuyentes que tributen en el RIF, personas físicas que tributen de acuerdo al artículo 100, fracción II de la LISR, siempre que los ingresos no superen los \$2'000,000.00, sociedades, asociaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, así como las demás personas físicas y asociaciones religiosas que hayan optado por utilizar la herramienta electrónica "Mis Cuentas", deberán llevar su contabilidad en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formatos XML, mismos que deberán cumplir con ciertos requisitos<sup>46</sup>.

Por su parte la Regla I.2.8.1.7 de la referida RMF señala que los contribuyentes que estén obligados a presentar la contabilidad de forma electrónica estarán a lo siguiente:

a) En el caso de personas morales que sean emisoras de valores que coticen en las bolsas de valores, deberán enviar la información correspondiente a su contabilidad de forma mensual a más tardar en los 3 primeros días del segundo mes posterior, al mes que le corresponda enviar, por cada uno de los meses de los que se trate.

b) En el caso de las personas físicas, enviarán su contabilidad electrónica de forma mensual a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponde dicha información, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

---

<sup>46</sup> Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal>

c) En el caso de contribuyentes que emitan valores que coticen en bolsas de valores, enviarán la información en archivos mensuales por cada trimestre de acuerdo al cuadro siguiente:

Meses	Plazo
Enero, febrero y marzo	3 de mayo
Abril, mayo y junio	3 de agosto
Julio, agosto y septiembre	3 de noviembre
Octubre, noviembre y diciembre	3 de marzo

d) En el caso de contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que hayan optado por realizar pagos provisionales de I.S.R. en forma semestral podrán enviar su información contable de la misma manera, a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante 6 archivos que corresponden a cada uno de los meses<sup>47</sup>.

En ese sentido, a través de los Resolutivos TERCERO y CUARTO de dicha Resolución de Modificaciones de la RMF se señaló a partir de cuando entra en vigor la obligación de presentar la contabilidad de manera electrónica, misma que se señala a continuación:

Tipo de Contribuyente	Fecha de entrada en vigor de la obligación
- Instituciones del Sistema Financiero; - Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a \$4'000,000.00	1° de enero de 2015

---

<sup>47</sup> *Ídem*

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declaraciones o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean menores a \$4'000,000.00</li> <li>- Contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca.</li> <li>- Personas morales a que se refiere el Título III (fines no lucrativos).</li> <li>- Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio fiscal de 2014 o 2015</li> </ul>	<p>1° de enero de 2016</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuyentes que se inscriban al RFC a partir del 1° de enero de 2016</li> </ul>	<p>Primer día del mes siguiente a que se encuentren inscritos.</p>

De lo anterior, se desprende que existen 2 tipos de contribuyentes respecto de la contabilidad electrónica, los primeros, que deberán registrar sus operaciones a través de la página de Internet del SAT a través del aplicativo “Mis Cuentas” donde de manera sencilla llevan de cierta manera su contabilidad y, los segundos, que deben cumplir con una serie de requisitos para integrar y, posteriormente, enviar su contabilidad electrónica al SAT.

### **2.3. Revisiones en materia fiscal**

Siguiendo la lógica de una eficiente recaudación fiscal, los organismos encargados de la misma tienen de acuerdo con las reformas fiscales previamente señaladas, la capacidad de realizar revisiones periódicas de la contabilidad electrónica realizada por el contribuyente, la cual, de acuerdo con las resoluciones emitidas por la SCJN,

mismas que estudiaremos más a fondo en capítulos siguientes, “*no violan los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica.*”<sup>48</sup>

En ese sentido, en el presente apartado se analizarán las revisiones en materia fiscal previo a la reforma de 2014 y las que se incluyeron con motivo de dicha reforma.

### **2.3.1. Revisiones electrónicas previo a la reforma de 2014**

Previo a la entrada en vigor de la reforma de 2014, la autoridad fiscal a efecto de verificar el cumplimiento de obligaciones únicamente contaba ciertos procedimientos para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales que se desarrollarán más adelante, sin embargo, vale la pena señalar en primer lugar, las reglas generales de los procedimientos administrativos que resultan plenamente aplicables a cada uno de ellos.

En primer lugar, el artículo 13 del CFF señala que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que comprende entre las 07:30 y las 18:00 horas<sup>49</sup>.

Asimismo, en el caso de la verificación de bienes y mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

---

<sup>48</sup> Cervantes García, Pablo, “Revisiones Electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse” *Puntos Finos*, México, enero 2017, Colegio de Contadores Públicos de México, consultable en <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf> p. 40 - 48

<sup>49</sup> Cámara de Diputados, Leyes Federales, Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

En relación con lo anterior, el mismo artículo 13 del CFF señala que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, entre otras, podrá habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice actividades en días u horas inhábiles.

En ese sentido, el artículo 12 del mismo Código señala como días inhábiles los sábados y domingos de la semana, así como, el 1° de enero, el primer lunes de febrero, el tercer lunes de marzo, el 1° y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el tercer lunes de noviembre, el 1° de diciembre de cada 6 años cuando corresponda la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

De igual manera, tampoco se contarán como hábiles, los días que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones<sup>50</sup>.

Asimismo, en los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determina para su extinción se computarán todos los días.

Por otro lado, en el caso que los plazos se fijan por mes o año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que, en el primer caso, el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y, en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició.

En relación con lo anterior, cada año el SAT mediante la publicación de la RMF para el año en curso a través de la Regla 2.1.6 señala que adicionalmente a los días mencionados en el artículo 12 del CFF, tampoco correrán términos legales en los

---

<sup>50</sup> Ídem

días correspondientes al jueves y viernes de la conocida como “semana santa”, ni el 2 de noviembre<sup>51</sup>.

Asimismo, de manera regular se señalan como días inhábiles los últimos 10 días del mes de julio, los últimos 7 días de diciembre, entre otros, por lo que es recomendable que se revise con cautela el contenido de la RMF vigente en el año, así como las Resoluciones de Modificaciones a efecto de tener certeza los días hábiles del SAT.

Ahora bien, los procedimientos administrativos deben seguir ciertas reglas para cumplir con los derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso para lo cual, el SAT a efecto de dar a conocer una resolución o un oficio que emane del mismo, deberá realizarlo mediante las reglas específicas de las notificaciones que señala el artículo 134 del CFF.

El artículo 134 del CFF señala que las notificaciones de los actos administrativos podrán ser *i)* personalmente o por correo certificado cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de información o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos; *ii)* por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados anteriormente; *iii)* por estados cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya presentado, se ignore su domicilio, desaparezca, se ponga a la diligencia de notificación y; *iv)* por edictos en el caso de que la persona que deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al presentante de la sucesión<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021. Consultable en [https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-\(rmf\)-](https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-(rmf)-)

<sup>52</sup> Cámara de Diputados, Leyes Federales, Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

Asimismo, el artículo 137 del CFF señala que en caso de que la notificación deberá realizarse personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, señalando el día y la hora en que se actúa y que el objeto del mismo es para que el destinatario de la notificación espere en dicho lugar a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo<sup>53</sup>.

De lo anterior, se puede observar que el CFF regula de manera acorde a los derechos de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso las reglas generales del procedimiento administrativo.

Ahora bien, dentro de la legislación fiscal existen diversos procedimientos administrativos para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, los cuales se señalan en el artículo 42 del CFF, mismos que se describen a continuación:

a) Procedimiento de rectificación de errores aritméticos

El procedimiento antes señalado se encuentra en el artículo 42, fracción I del CFF el cual establece que la autoridad fiscal podrá rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.<sup>54</sup>

En ese sentido, el Doctor Raúl Rodríguez Lobato en su obra intitulada Derecho Fiscal señala en relación con este procedimiento que *“consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, es decir, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa*

---

<sup>53</sup> Ídem

<sup>54</sup> Ídem

*entre otras y, en caso de detectar errores aritméticos, omisiones u otros en las declaraciones, se le requerirá al contribuyente la presentación d de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.*<sup>55</sup>

#### b) Revisión de gabinete

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el artículo 42, fracción II del CFF, mismo que señala que la autoridad fiscal podrá requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades, la contabilidad, así como, datos y otros documentos o informes que se les requiera a efecto de llevar a cabo su revisión.

En ese sentido, a diferencia de la visita de verificación, dicho procedimiento se puede llevar en las oficinas de la autoridad fiscal, para lo cual hace un requerimiento de información y documentación señalando el domicilio en donde se llevará a cabo el procedimiento.

#### c) Visitas de verificación

De acuerdo con el artículo 42, fracción V del CFF la autoridad fiscal podrá practicar visitas domiciliarias a fin de verificar que cumplan con las obligaciones relativas a *i)* la expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC; *ii)* el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro

---

<sup>55</sup> Rodríguez Lobato, Raul, Derecho Fiscal, México, Oxford Univerity Press, Tercera Edición, consultable en <https://biblioteca.oup.com.mx/reader/derecho-fiscal?location=eyJjaGFwdGVySHJlZil6ImlkMDAyMSlslmNmaSI6li80LzlvMltBUFU4XS8xMTZbcHoyNDgtOV0vMzozNTcifQ==>

establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; *iii*) operación de las maquinas, sistemas, registros electrónicos y control; *iv*) la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; *v*) solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías; y *vi*) verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico.

Dicho procedimiento se inicia con una orden de verificación por escrito, emitida por autoridad competente, la cual deberá encontrarse debidamente fundada y motivada, señalando a quien se dirige, donde se practica la diligencia y el objeto de la verificación.

Una vez concluida la visita, se levantará un acta circunstanciada de los hechos y omisiones conocidos por la autoridad fiscal y, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección, para lo cual, el contribuyente revisado tendrá un plazo de 3 días hábiles para desvirtuar las irregularidades encontradas durante la visita de verificación, para lo cual podrá presentar pruebas y formular alegatos.

En el caso de no haber desvirtuado las irregularidades señaladas, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente en un plazo que no excederá de 6 meses.

### c) Visitas domiciliarias

Como ya fue mencionado anteriormente, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de verificar el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, responsables

solidarios o de terceros para revisar en su domicilio la información y documentación relacionada con las obligaciones fiscales.

Al respecto, el requerimiento efectuado por la autoridad fiscal debe contener ciertos requisitos, como el nombre de la persona a quien va dirigida, identificar el lugar donde se llevará a cabo la visita, el nombre y fecha de la vigencia de los autorizados para efectuar la visita, el objeto de la misma, las contribuciones y los años a verificar entre otros.

Asimismo, dicho procedimiento tiene la particularidad que se pueden levantar actas parciales por cada visita realizada por la autoridad en donde se le aporte diversa información y documentación relacionada con el objeto de la visita y finalmente, se levanta un acta final.

#### d) Procedimiento de verificación o avalúo de bienes

Dicho procedimiento se encuentra regulado por el artículo 42, fracción VI del CFF mismo que señala de manera textual que *“practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transportación.”*

Al respecto, el procedimiento señalado anteriormente se encuentra estrechamente vinculado con la Legislación Aduanera, por lo cual no será motivo de análisis en el presente trabajo.

Derivado de lo anterior, es claro que previo a la reforma de 2014 los procedimientos seguidos por la autoridad fiscal a efecto de verificar el debido cumplimiento de obligaciones cumplían con ciertos requisitos para salvaguardar los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, esto es, llegaba una notificación del oficio de la autoridad fiscal donde se señalaba el objeto de la misma, el periodo a revisar, así como que la determinación de la resolución de la misma se basaba completamente en la información y documentación aportada

por los contribuyentes, situación que a partir de 2014 en el caso de las revisiones electrónicas dejó de ser así.

### **2.3.2. Revisiones electrónicas vigentes a partir de 2014**

Como fue señalado anteriormente, el artículo 42 del CFF señala las facultades de la autoridad fiscal para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, situación que con motivo de la reforma de 2014 tuvo la adición de una facultad nueva.

Al respecto, la fracción IX del citado artículo 42 del CFF señala que la autoridad fiscal podrá 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<sup>56</sup>.

En relación con lo anterior, el artículo 53-B del CFF establece el procedimiento que se deberá seguir en el caso de las revisiones electrónicas, mismo que se detalla a continuación.

1. La autoridad fiscal al contar con información y documentación derivada de la contabilidad electrónica dará a conocer los hechos u omisiones de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar de un oficio preliquidatorio, cuando los hechos sugieran el pago de algún crédito fiscal.
2. En dicha resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero para que, en el plazo de 15 días siguientes a la notificación de

---

<sup>56</sup> Cámara de Diputados, Leyes Federales, Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

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

En el caso que el contribuyente acepte los hechos u omisiones consignados en el oficio preliquidatorio, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamiento omitidos, con los accesorios correspondientes, teniendo el beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

3. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas a que hicimos referencia en el inciso anterior, en un plazo de 10 días contados a partir de que venciera el plazo original, en el caso que la autoridad fiscal identifique elementos adicionales que deban ser verificados, podrá realizar cualquiera de los siguientes; i) efectuar un segundo requerimiento al contribuyente, mismo que deberá ser atendido dentro de los 10 días siguientes a la notificación del segundo requerimiento o, en su caso, ii) solicitar información y documentación de un tercero (compulsa), situación que deberá ser notificada al contribuyente en un plazo de 10 días siguientes a la solicitud de información.

En el caso que se lleve a cabo la compulsas, el tercero deberá atender el requerimiento de información dentro de los 10 días siguientes a la notificación del requerimiento, misma que el contribuyente objeto de la revisión podrá conocer en un plazo de 10 días posteriores a aquel en el tercero haya proporcionado dicha información; el contribuyente podrá manifestar lo que a su derecho convenga en relación con la información y documentación proporcionada por el tercero en un plazo de 10 días posteriores a su notificación.

Es importante mencionar que el tercero podrá negarse a proporcionar información y documentación requerida por la autoridad fiscal en el caso que ésta ya cuenta con

la misma, como lo podrían ser declaraciones de impuestos, facturas, estados financieros dictaminados, entre otros, de conformidad con el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

4. La autoridad fiscal cuente con un plazo máximo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con la que se cuente en el expediente.

Todos los actos de la autoridad, así como las promociones de los contribuyentes se realizarán a través del buzón tributario.

El procedimiento antes mencionado deberá concluir en un plazo máximo de 6 meses contados a partir de la notificación del oficio preliquidatorio, o, en el caso de comercio exterior, 2 años, dicho plazo podrá ser suspendido de acuerdo a los casos previstos en diversos artículos del CFF.

Derivado de lo anterior, del análisis al procedimiento que regula la revisión electrónica se desprende que no existe legalidad ni seguridad jurídica respecto del inicio del procedimiento de verificación, existe una violación al derecho de la privacidad aun y cuando los documentos obren en posesión de la autoridad, debido proceso entre otros.

Lo anterior, ya que de forma arbitraria la autoridad fiscal podrá iniciar una revisión a la contabilidad de los contribuyentes sin una orden por escrito donde se funde y motive el razonamiento para el inicio de facultades de verificación.

Asimismo, empezará a revisar documentos que, aunque obren en su poder, realmente pertenecer al contribuyente los cuales constituyen una posesión y papeles de acuerdo al artículo 16 de la CPEUM.

De igual manera, los contribuyentes tendrán conocimiento de que las autoridades fiscales realizaron un procedimiento de verificación hasta el momento que le hagan sabedor de un oficio preliquidatorio, para lo cual solo tiene la opción de continuar con el procedimiento señalado en el mismo CFF.

En ese sentido, como será analizado en párrafos más adelante, el autor del presente trabajo considera que existe una clara violación a derechos fundamentales de los contribuyentes por lo que hace a las revisiones electrónicas.

### **Capítulo Tercero. - Juicio de Amparo**

En el presente capítulo se realizará un breve estudio al juicio de amparo ya que las normas antes señaladas que regulan la obligación de llevar la contabilidad de los contribuyentes de manera electrónica, así como la posible verificación de la misma a través de medios electrónicos fueron impugnadas a través del juicio de amparo que prevé que las normas emitidas por el Poder Legislativo podrán ser impugnadas por dicho medio de defensa.

En ese sentido, previo a exponer el juicio de amparo promovido en contra de dichas obligaciones, vale la pena señalar un poco de que trata el juicio de amparo.

#### **3.1. Generalidades del juicio de amparo**

Desde la creación del juicio de amparo en 1840 en Yucatán, el objeto del mismo fue “*reparar cualquier afectación producida por el actuar indebido de la autoridad*”<sup>57</sup>, por lo que es claro que la intención del juicio de amparo desde el origen hasta la fecha

---

<sup>57</sup> Rodríguez, Marcos del Rosario, “El Juicio De Amparo, Origen Y Evolución Hasta La Constitución De 1917. Tres Casos Paradigmáticos que Determinaron su Configuración”. *El Juicio de Amparo en el Centenario de la Constitución Mexicana de 1917*, Tomo I, México, UNAM, 2017, p. 124

es proteger los derechos tutelados por nuestra CPEUM, en contra de actos de la autoridad ya sean emitidos por el Poder Ejecutivo, Legislativo o Judicial.

Al respecto, el Diccionario Jurídico Mexicano define al juicio de amparo como *“la última instancia impugnativa de la mayor parte de los procedimientos judiciales, administrativos y aún de carácter legislativos, por lo que tutela todo el orden jurídico nacional contra las violaciones realizadas por cualquier autoridad, siempre se esas infracciones se traduzcan en una afectación actual, personal y directa a los derechos de una persona, sea individual o colectiva”*<sup>58</sup>

Por su parte, la SCJN a través de su obra Manual del Justiciable en Materia de Amparo, definió al juicio de amparo como *“un medio de control de la constitucionalidad a través del cual los gobernados pueden impugnar los actos de autoridad estatal de carácter definitivo que estimen violatorios de sus garantías individuales o que, en su perjuicio, vulneren el régimen de competencias entre la Federación y los Estados o el Distrito Federal, con el objeto de que se les restituya en el goce de sus garantías conculcadas”*<sup>59</sup>

En ese sentido, de acuerdo a los artículos 103 y 107 de la CPEUM al juicio de amparo versa sobre violaciones a derechos humanos que se susciten por normas generales, actos u omisiones de autoridades, el cual tiene como principios *i)* la instancia de parte agraviada, *ii)* agravio personal y directo; *iii)* definitividad del acto reclamado; *iv)* estricto derecho y; *v)* relatividad de las sentencias.

---

<sup>58</sup> IIJ – UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo I “A-B”, México, IIJ- UNAM, 1982, p. 141.

<sup>59</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Manual del Justiciable en Materia de Amparo, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2009, p.19

En relación con lo anterior, el Doctor Alberto del Castillo del Valle señala que el amparo es *“un proceso a través del cual se pretende anular actos de autoridad contraventores del orden constitucional (artículo 103 CPEUM), por lo que adquiere cabalmente la condición de medio de defensa constitucional”*<sup>60</sup>

Asimismo, el Doctor Ignacio Burgoa señala que el juicio de amparo es *“un medio jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole (fracción I del art. 103 de la CPEUM), que garantiza en favor del particular el sistema competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados (fracciones II y III del dicho precepto)y, que por último, protege a toda la Constitución, así como toda la legislación secundaria, con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 de la CPEUM y, en función del interés jurídico particular del gobernado. En estas condiciones, el amparo es un medio jurídico de tutela directa de la Constitución y de tutela indirecta de la ley secundaria, preservando, bajo esté último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva, todo el derecho positivo.”*<sup>61</sup>

Al respecto, por el primero (instancia de parte agraviada), debemos entender que el juicio de amparo solo se inicia a petición de parte, por lo que no puede iniciar de forma oficiosa, situación que se corrobora con el contenido del artículo 5 de la LA, mismo que señala que el quejoso (sujeto del juicio de amparo), es quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo que es transgredido por una norma, acto u omisión y, que con ello se produzca una afectación real y concreta a su esfera jurídica.

Es importante señalar que el principio de instancia de parte agraviada existe términos que deben ser señalados, como lo es el interés jurídico o legítimo, para lo

---

<sup>60</sup> Del Castillo del Valle, Alberto, Primer Curso de Amparo, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2012, 12 ed., p. 47

<sup>61</sup> Burgoa, Ignacio, El Juicio de Amparo, México, Porrúa, 1995, 32 ed. P. 173

cual la SCJN ha definido al primero como *“corresponde al derecho subjetivo, entendiéndose como tal la facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva de derecho y, supone la conjunción de 2 elementos inseparables, la facultad de exigir y la obligación en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia.”*

62

Por otro lado, por interés legítimo la SCJN lo define como *“una institución mediante la cual se faculta a todas aquellas personas que, sin ser titulares del derecho lesionado por un acto de autoridad, tienen un interés en que la violación del derecho o libertad sea reparada”*<sup>63</sup>.

En relación con lo anterior, el segundo principio, agravio personal y directo es de señalarse que quien promueve el juicio de amparo es quien sufre la violación de sus derechos fundamentales provocado por la norma, el acto u omisión por parte de las autoridades.

Por otro lado, el juicio de amparo tiene el principio de definitividad del acto reclamado, el cual se traduce que únicamente se podrá promover en contra de actos definitivos, de los cuales no exista un recurso, juicio o medio ordinario de defensa que pueda resolver sobre su legalidad para revocarlo, anularlo o modificarlo.

Al respecto, la SCJN al emitir la tesis de rubro **“DEFINITIVIDAD. EXCEPCIONES A ESE PRINCIPIO EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO”** señala las excepciones que se deben atender para la interposición del juicio de amparo, entre los cuales se señalan *i)* los que afectan a personas extrañas al juicio o al

---

<sup>62</sup> SCJN, Tesoro Jurídico de la SCJN, Juicio de Amparo, Índice Sistemático, México, SCJN, 2014 p. 1618

<sup>63</sup> *Ídem*

procedimiento del cual emanan; *ii*) Los que dentro de un juicio su ejecución sea de imposible reparación; *iii*) Los administrativos respecto de los cuales, la ley que los rige, exija mayores requisitos que los que prevé la Ley de Amparo, para suspender su ejecución; *iv*) Los que importen una violación a las garantías consagradas en los artículos 16, 19 y 20 de la CPEUM, los dos últimos artículos únicamente aplican en materia penal; *v*) Leyes, cuando se impugnan con motivo del primer acto de aplicación; *vi*) Los que importen peligro de la privación de la vida, deportación o destierro o cualquiera de los prohibidos por el artículo 22 de la CPEUM; *vii*) Actos o resoluciones respecto de los cuales, la ley que los rige no prevé la suspensión de su ejecución con la interposición de los recursos o medios de defensa ordinarios que proceden en su contra; *viii*) Los que carezcan de fundamentación; *ix*) Aquellos en los que únicamente se reclamen violaciones directas a la Constitución Federal, como lo es la garantía de audiencia; y *x*) Aquellos respecto de los cuales los recursos ordinarios o medios de defensa legales, por virtud de los cuales se puede modificar, revocar o nulificar el acto reclamado, se encuentran previstos en un reglamento, y en la ley que éste regula no se contempla su existencia.<sup>64</sup>

En ese sentido, si bien existe el principio que limita la interposición del juicio de amparo, lo cierto es que existen excepciones para la misma, por lo que dicho principio no es definitivo, como en los primeros principios señalados anteriormente.

Ahora bien, el principio de estricto derecho señala que el juez debe estudiar la constitucionalidad del acto reclamado a la luz de los argumentos expuestos en los conceptos de violación.

Dicho principio tiene excepciones, el cual es conocido como suplencia de la queja, por el cual debemos entender que el *“juez de amparo no se limita a analizar lo expuesto por el promovente del juicio o recurso, sino que debe corregir los errores,*

---

<sup>64</sup> Tesis: 2a. LVI/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, t XII, julio de 2000, p. 156

*deficiencias u omisiones de los conceptos de violación de la demanda o, en su caso, de los agravios formulados en los recursos.”<sup>65</sup>*

Dichas excepciones se encuentran señaladas en el artículo 174 de la LA, cuando hablamos de amparo directo y, por otro lado, en el caso del amparo indirecto, la misma se encuentra en el diverso 76 de la misma Ley.

Por otro lado, el principio de relatividad de la sentencia desde el texto constitucional (artículo 107, fracción II, primer párrafo de la CPEUM) señala que las sentencias que se dicten en el juicio de amparo únicamente serán aplicables a los quejosos que lo hubieran solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, situación que se corrobora con el texto del diverso 76 de la LA.

Dichos principios son aplicables a los juicios de amparo que se sigan ante los Juzgados y Tribunales a nivel nacional, situación que se observó durante la interposición y admisión de los diversos juicios de amparo en contra de la contabilidad electrónica.

Ahora bien, una vez señalados los principios rectores del juicio de amparo es importante mencionar el procedimiento que debe llevarse, mismo que se desarrolla a continuación.

### **3.2. Procedimiento del juicio de amparo**

En primer lugar, vale la pena señalar las partes del juicio de amparo, a saber, agraviado o quejoso, autoridad responsable, tercero interesado y Ministerio Público.

---

<sup>65</sup> SCJN, Tesauro Jurídico de la SCJN, Juicio de Amparo, Índice Sistemático, México, SCJN, 2014 p. 1621

El agraviado o quejoso es la persona física o moral que es el titular de un derecho subjetivo que reclama la violación constitucional de la norma o acto u omisión de las autoridades, mismo que es el sujeto activo del proceso, esto es, la instancia de parte agraviada.

Es importante señalar que la LA permite que el juicio de amparo exista más de un quejoso en contra de las leyes, actos u omisiones que se consideran violatorios de la CPEUM, esto es, diversas personas que aducen una violación a sus derechos fundamentales por parte de una norma, un acto u omisión de la autoridad pueden promover el juicio de amparo de manera conjunta aun y cuando el acto impugnado sea diferente, siendo trascendental que las autoridades responsables sean las mismas en todo momento.

En el caso de que se presente una demanda de amparo colectiva, esto es 2 o más quejosos, los mismos podrán nombrar a una persona como representante común de los mismos.

En relación con lo anterior, el Doctor Alberto del Castillo del Valle señala que el quejoso *“es el gobernado que resiente en su esfera jurídica los efectos de un acto de autoridad, para los efectos del Derecho Mexicano, siendo persona física, como persona jurídica colectiva que actúen en un plano de desigualdad frente a un ente gubernativo.”*<sup>66</sup>

Por otro lado, la autoridad responsable es la autoridad administrativa, legislativa o judicial quien emite la norma, el acto o la omisión que vulnera los derechos fundamentales del quejoso.

---

<sup>66</sup> Del Castillo del Valle, Alberto, Compendio de Juicio de Amparo, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2014, 3 ed. p.p. 87 y 88

Al respecto, el Doctor Alberto Del Castillo del Valle señala que la autoridad responsable es *“el ente público que ha emitido y/o ejecutado el acto que el quejoso reclama, al estimar que es inconstitucional por violar garantías del gobernado, pudiendo tener esa calidad cualquier ente público, sea federal, estatal, distrital, municipal o delegacional o se trate de autoridad legislativa, administrativa, jurisdiccional, electoral y hasta universitaria (pública), así también, sea la que ordenó o emitió el acto o la que pretende ejecutarlo o lo ha materializado. Igualmente puede ser una autoridad con residencia en la misma ciudad donde tiene su asiento el Tribunal Federal que conozca del amparo (autoridad local) o lo tenga en otra ciudad (autoridad foránea).”*<sup>67</sup>

Es importante señalar que antes de la “nueva” LA únicamente se consideraba como autoridad responsable a los entes que forman parte del Estado, esto es, todo aquello que dependa del Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial, sin embargo, con la entrada en vigor de la LA en 2013, el artículo 1° de la misma señala que el objeto del juicio de amparo es proteger a las personas por violaciones a los derechos fundamentales de normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos que señale dicha Ley.

Al respecto, para que los particulares sean considerados como autoridades responsables deberán realizar actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

En relación con lo anterior, para que los particulares se consideren como autoridades responsables el Doctor Alberto del Castillo del Valle <sup>68</sup> señala que para que el particular pueda emitir y/o ejecutar actos que se consideren de autoridad, es

---

<sup>67</sup> Ídem, p..95

<sup>68</sup> Ídem, p. 98

indispensable que una norma general le otorgue dichas atribuciones para emitir o materializar actos que originalmente deban ser creados por entes públicos.

Por otro lado, es importante señalar que en el caso de la impugnación de leyes a través del juicio de amparo, de conformidad con lo que señala el Doctor Alberto del Castillo del Valle así como con fundamento en el artículo 108, fracción III de la LA, se deberá señalar como autoridades responsables a los órganos de gobierno a quienes se atribuya la emisión y/o ejecución del acto reclamado, por lo que tienen el carácter de órgano de gobierno legislativo que expidió una ley y ejecutivo que la promulgó<sup>69</sup>.

Ahora bien, por tercer interesado debemos entender a la persona que tiene un interés jurídico opuesto al del quejoso, el cual tiene la calidad de codemandado de la autoridad responsable y, por lo tanto, tiene el interés en negar el juicio de amparo al quejoso.

En relación con lo anterior, previo a la reforma de la LA se le conocía como tercer perjudicado, no obstante, de acuerdo con lo señalado por el Doctor Alberto del Castillo del Valle, confundía dicho término, toda vez que se pensaba que éste era un sujeto que, junto con el quejoso, resentía las consecuencias negativas de la autoridad, cuando, en realidad, es el beneficiado por el acto impugnado y quien tiene interés en la subsistencia del mismo.<sup>70</sup>

Por último, el Ministerio Público funge como la parte que tiene encomendada la tutela del interés público, esto es, la salvaguarda de la sociedad, por lo que su actuar se presume de buena fe.

---

<sup>69</sup> Ídem, p. 97

<sup>70</sup> Ídem, p. 102

Los juicios de amparo de acuerdo con el artículo 103 de la CPEUM señala que los Tribunales Federales serán los órganos encargados del estudio y resolución de los juicios de amparo, no obstante, el diverso 33 de la LA señala que son competentes para conocer del juicio de amparo *i)* la SCJN *ii)* los Tribunales Colegiados de Circuito; *iii)* los Tribunales Unitarios de Circuito; *iv)* los Juzgados de distrito y; *v)* los órganos jurisdiccionales de los poderes judiciales de los Estados y de la Ciudad de México cuando así lo prevea dicha Ley.

Al respecto, los Tribunales Colegiados de Circuito son los encargados de conocer, estudiar y resolver los juicios de amparo directo, para lo cual la competencia de los mismos se fija de acuerdo con la residencia de la autoridad que haya dictado el acto reclamado y, en su caso, atendiendo a la especialización por materia.

Por otro lado, los Tribunales Colegiados de Apelación y los Juzgados de Distrito conocerán del juicio de amparo indirecto, para lo cual se considerará el lugar en donde el acto que se reclame deba tener ejecución<sup>71</sup>.

Es importante señalar que los Tribunales Colegiados de Apelación únicamente son competentes para conocer de los juicios de amparo indirecto que se promuevan contra los actos de un juez de distrito, otro del mismo distrito y especialización y, si no lo hubiera, el más cercano dentro de la jurisdicción del circuito al que pertenezca.

Finalmente, la SCJN podrá ejercer de manera oficiosa o a solicitud de la Fiscalía General de la República la facultad de atracción para conocer de un amparo directo que corresponda resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito.

---

<sup>71</sup> Artículo 35 de la Ley de Amparo en relación con la reforma constitucional al artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2021, la cual puede ser consultable en [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5613325&fecha=11/03/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5613325&fecha=11/03/2021)

Como se ha expresado a lo largo del presente capítulo, existen dos tipos de juicios de amparo, el directo e indirecto, mismos que se desarrollarán a continuación:

### **3.2.1. Amparo directo**

Es importante señalar que el estudio del presente apartado únicamente es como parte del sistema normativo que regula el juicio de amparo, sin embargo, como será señalado más adelante, el juicio de amparo que es parte fundamental del presente estudio es el juicio de amparo indirecto.

A efecto de definir que debemos entender por amparo directo, Enrique Ruiz Torres lo ha definido como *“un proceso jurisdiccional impugnativo, ordinariamente de una sola instancia y extraordinariamente de doble instancia, que tiene por objeto anular, en los casos concretos, las sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio sin resolver la controversia de fondo.”*<sup>72</sup>

De igual manera, el Doctor Carlos Arellano García considera que el nombre de este procedimiento de amparo deriva de la forma en que se tramita, esto es, de manera directa por los Tribunales Colegiados de Circuito, a diferencia del juicio de amparo indirecto, en el cual el acceso a los citados tribunales se procede mediante la interposición de un recurso de revisión<sup>73</sup>.

Como lo señalamos anteriormente, el juicio de amparo directo son competencia exclusiva de los Tribunales Colegiados de Circuito y, únicamente los particulares

---

<sup>72</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, Curso General de Amparo, México, Oxford University Press, 2007, p. 567

<sup>73</sup> Arellano García, Carlos, Practica Forense del Juicio de Amparo, México, Porrúa, 2008, 17 ed. p.422

que consideren que la sentencia dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito no ha satisfecho la justicia buscada, se podrá interponer un amparo directo en revisión, mismo que será materia exclusiva de resolución de la SCJN, es por esto, que el Maestro Enrique Ruiz Torres señala la posibilidad de la doble instancia.

Al respecto, el juicio de amparo directo procede en contra de los actos siguientes:

<p>Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, para lo cual se deberán agotar previamente los recursos ordinarios que establezcan las leyes en la materia por virtud de los cuales las resoluciones puedan ser modificadas o revocadas, teniendo como excepción cuando la ley permita la renuncia a los recursos</p>	<p>Contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio contencioso administrativo que sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.</p>
---	---

Parte importante del juicio de amparo directo, es cuando las autoridades presenten recursos de revisión en contra de dichas sentencias que son favorables para los gobernados, éstos últimos podrán presentar un amparo adhesivo a efecto de que persista el acto reclamado.

### **3.2.2. Amparo indirecto**

Como lo señalamos anteriormente, el juicio de amparo indirecto es parte fundamental del presente estudio, toda vez que como será evidenciado en párrafos siguientes, el medio de impugnación en contra de la constitucionalidad del sistema normativo denominado “contabilidad electrónica” fue el juicio de amparo indirecto toda vez que procede en contra de normas generales, como lo son las relativas a la contabilidad electrónica, situación que será analizada más adelante.

Al respecto, debemos entender como juicio de amparo indirecto *“al proceso jurisdiccional autónomo, de doble instancia que tiene por objeto anular, en los casos concretos, los actos de autoridad contrarios a la CPEUM, realizados en perjuicio de los gobernados”*<sup>74</sup>

Como bien lo señala la definición anterior, el juicio de amparo indirecto tiene 2 instancias, la primera que se resuelve ante un Juzgado de Distrito o ante un Tribunal Unitario de Circuito y, la segunda, mediante un recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito, recurso que será analizado más adelante.

De conformidad con el artículo 107 de la LA, el juicio de amparo indirecto procede contra de diversos actos.

En ese sentido, en primer lugar, y como parte fundamental del estudio del presente trabajo, el juicio de amparo indirecto es procedente en contra de normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación causen perjuicio al quejoso.

De este primer punto vale la pena señalar el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de las normas que originan el juicio de amparo, por el primero (autoaplicativo) debemos entender como la violación que se produce por la simple entrada en vigor de la norma general y, por el segundo (heteroaplicativo), el acto de molestia que se produce con el primer acto de aplicación de las normas generales.

Dichos términos resultan de gran importancia para el presente estudio ya que como será abordado más adelante, los juicios de amparo que se promovieron en contra de la contabilidad electrónica fueron presentados de las 2 maneras, es decir, cuando entró en vigor la ley y al momento del primer acto de aplicación.

---

<sup>74</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, Curso General de Amparo, México, Oxford University Press, 2007, p. 471

De igual manera, el juicio de amparo indirecto procede en contra de los actos siguientes:

Contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o de trabajo;	Actos en juicio cuyos efectos sean de imposible reparación	Contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto
Contra actos, omisiones o resoluciones promoventes de un procedimiento seguido en forma de juicio cuando existan violaciones en el procedimiento que trasciendan al resultado y actos en el procedimiento que sean de imposible reparación.	Contra actos dentro o fuera de juicio que afecten a terceros;	Contra normas generales, actos u omisiones de la Comisión Federal de Competencia Económica y del Instituto Federal de Telecomunicaciones
Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o de trabajo realizados fuera del juicio o después de concluido.	Contra omisiones del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como de las resoluciones de reserva, no ejercicio o desistimiento de la acción penal, así como por la suspensión del procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño.	

Como lo mencionamos anteriormente, en el caso que nos ocupa el amparo indirecto en contra de normas generales por su sola entrada en vigor o por el primero acto de aplicación es el que nos interesa, ya que a partir del año 2014 se interpusieron miles de demandas de amparo indirecto en contra de las normas que contienen “la

contabilidad electrónica”, así como las revisiones electrónicas que se señalan en el CFF<sup>75</sup>.

Es importante señalar que el artículo 17, fracción I de la LA establece el plazo para presentar la demanda es de 30 días cuando se trate de normas generales autoaplicativas y de 15 días cuando se trate de heteroaplicativas, esto es, se tiene un plazo de 30 días a partir de la entrada en vigor de la norma general para ser impugnada mediante el juicio de amparo y 15 días posteriores al primer acto de aplicación para presentar la referida demanda.

En el caso de los juicios de amparo en contra de la contabilidad electrónica se tramitaron en ambas formas, es decir autoaplicativas o heteroaplicativas e incluso hubo quejosos que interpusieron el juicio de amparo de las 2 formas, es decir a los 30 días de haber entrado en vigor la ley y a los 15 días de haber presentado la declaración anual.

Por otro lado, parte importante el juicio de amparo indirecto es la suspensión del acto reclamado, esto es, que hasta en tanto no se resuelva el juicio de amparo indirecto, la norma general, acto u omisión de la autoridad no pueda surtir efectos hasta que no exista sentencia firme.

En ese sentido, el incidente de suspensión se podrá pedir en cualquier momento hasta que no se dicte la sentencia definitiva, siempre y cuando no contravenga el orden público ni disposiciones de interés social.

---

<sup>75</sup> Colin, Roberto, “¿Qué ha pasado con los amparos y la contabilidad electrónica?”, Soy Conta, Innovación Contable, septiembre 2020, consultado el 6 de marzo de 2022, en <https://www.soyconta.com/que-ha-pasado-con-los-amparos-y-la-contabilidad-electronica/#:~:text=La%20reforma%20fiscal%20de%202014,est%C3%A1n%20resolviendo%20de%20manera%20definitiva>.

La suspensión del acto puede ser provisional o definitiva, en el primer caso, el Jue ordena la suspensión desde el momento en que el quejoso solicita la suspensión del acto y surte efectos desde ese momento hasta el dictado de la sentencia en la audiencia incidental.

Por su parte, la suspensión definitiva se dicta en la audiencia incidental y surte efectos desde ese momento y hasta que se dicta la sentencia definitiva del juicio de amparo principal.

Finalmente, la primera parte del juicio de amparo indirecto concluye con el dictado de la sentencia en la audiencia constitucional, la cual tendrá verificativo a los 30 días de haber sido dictado el acuerdo de admisión de la demanda, no obstante, que la misma podrá ser prorrogada.

### **3.2.3. Amparo en revisión**

El recurso de revisión procede en contra de la resolución que conceda la suspensión provisional y definitiva, las sentencias dictadas en audiencia constitucional, entre otros supuestos.

Dicho recurso deberá ser interpuesto en un periodo máximo de 10 días por conducto del órgano jurisdiccional que haya dictado la resolución recurrida, en el caso que nos ocupa, el juzgado de distrito.

Al respecto, la SCJN conocerá de los recursos de revisión que se interpongan en contra de las sentencias dictadas en audiencia constitucional siempre y cuando se hayan impugnado normas que se estimen inconstitucionales o se establezca una interpretación directa a un precepto de la CPEUM.

No obstante, la SCJN podrá delegar la resolución de los recursos de revisión a los Tribunales Colegiados mediante acuerdos generales.

Es importante señalar que la SCJN podrá atraer de manera oficiosa el conocimiento de asuntos, aun y cuando existan acuerdos generales que los deleguen a los Tribunales Colegiados de Circuito, para lo cual una vez admitido el recurso de revisión y previo a la sesión del Tribunal Colegiado se remitirán los autos del asunto a la SCJN para que resuelva.

### **3.3. Emisión de jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Parte trascendental del juicio de amparo es la emisión de criterios jurisprudenciales por parte de la SCJN, para lo cual debemos entender como *“la interpretación firme, reiterada y de observancia obligatoria que emana de las ejecutorias pronunciadas por la SCJN, funcionando en Pleno, Salas y por Tribunales Colegiados de Circuito”*<sup>76</sup>

En ese sentido, la LA en su artículo 215 señala que la jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, contradicción de tesis y por sustitución.

Al respecto, la jurisprudencia por reiteración de criterios se establece cuando el Pleno de la SCJN resuelva un mismo criterio en 5 sentencias no interrumpidas por otra contraria, por una mayoría de cuando menos 8 votos; en el caso de las Salas de la SCJN es el mismo procedimiento con un mínimo de 4 votos.

Por otro lado, la jurisprudencia por contradicción se origina por criterios discrepantes entre las Salas de la SCJN, Plenos de Circuito o Tribunales Colegiados de Circuito, en asuntos de su competencia, para lo cual el Pleno de la SCJN resolverá cuando dichas contradicciones sean entre las propias Salas de la SCJN, las Salas de la

---

<sup>76</sup> IIJ – UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo V “I-J”, México, IIJ- UNAM, 1982, p. 264.

SCJN resolverán cuando exista contradicción de criterios entre los Plenos de Circuito y los Plenos de Circuito cuando exista controversia entre los Tribunales Colegiados.

Finalmente, la jurisprudencia por sustitución se da cuando un Magistrado o Ministro en el ámbito de su competencia solicite, previo la resolución de un caso concreto que se haga la sustitución del criterio.

De lo anterior, podemos observar que el Poder Judicial de la Federación en el ámbito de su competencia emite criterios a efecto de interpretar las leyes, los cuales resultan obligatorios para el mismo Poder Judicial y las autoridades administrativas.

Existe un procedimiento especial para la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas que sucede cuando las Salas o Pleno de la SCJN en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelven la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, para lo cual el presidente de la Sala o de la SCJN le informará a la autoridad emisora de la norma, sin embargo, dicho procedimiento no resulta aplicable a las normas en materia fiscal.

#### **Capítulo Cuarto. - El juicio de amparo en contra de la contabilidad electrónica.**

Como se mencionó en capítulos anteriores miles de contribuyentes desde la publicación de la reforma fiscal de 2014 buscaron la protección del Poder Judicial de la Federación para el cumplimiento de las normas que se consideran violatorias de los derechos humanos que contiene nuestra CPEUM<sup>77</sup>, por lo que el medio idóneo para hacerlo fue el juicio de amparo.

---

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 70

Al respecto, se interpusieron demandas de amparo por la simple entrada en vigor y, nuevamente con el primer acto de aplicación.

El Poder Judicial mediante Acuerdo General 5/2015 acordó que los Juzgados Primero y Segundo del Centro Auxiliar de la Primera Región conocieran y resolvieran los juicios de amparo promovidos en contra de las normas que regulan la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas previendo la cantidad de demandas de amparo que se interpondrían en contra de dichas normas.

En ese sentido, el juicio de amparo en contra de la contabilidad electrónica ha sido uno de los movimientos de búsqueda de legalidad más grande de nuestros tiempos, donde contribuyentes de todos tamaños desde las pequeñas empresas hasta las grandes multinacionales buscaron que el Poder Judicial de la Federación emitiera criterios respecto de la ilegalidad de dichas disposiciones y las declarará inconstitucionales en estricto apego a la CPEUM, situación que no ocurrió.

#### **4.1. Normas reclamadas**

Al respecto, aquellos contribuyentes que buscaron el Amparo y protección de la Justicia Federal consideran que las normas que se señalan a continuación resultan violatorias de los derechos fundamentales que más adelante se detallan:

##### **4.1.1. Artículos 28, fracción III y IV, 42, fracciones IX y 53 - B del CFF**

Al respecto, el artículo 28 antes mencionado señala que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad estarán a lo siguiente

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

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

Por su parte, el artículo 42 del CFF señala que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales 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 practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Por otro lado, el artículo 53 – B señala las reglas que se deberán seguir en las revisiones electrónicas para lo cual la autoridad fiscal emitirá un oficio donde consten los hechos u omisiones con base en la información y documentación con la que cuente; mismo que podrá ser desvirtuado a través de la exhibición de diversa información y documentación por parte del contribuyente o terceros.

Asimismo, en el caso que la autoridad fiscal identifique elementos adicionales que deban ser identificados podrá realizar tanto un requerimiento al contribuyente revisado, como a terceros en un plazo de 10 días, para lo cual tanto el contribuyente como el tercero requerido tendrá el mismo plazo de 10 días para exhibir la información y documentación solicitada.

Finalmente, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución.

#### **4.1.2. Artículos 33 y 34 del Reglamento del CFF**

Al respecto, el artículo 33 señala los documentos que integran la contabilidad electrónica y los requisitos de los registros contables.

En relación con lo anterior, el artículo 34 señala la obligación de los contribuyentes de conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las Autoridades Fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

#### **4.1.3. Reglas 2.8.1.6, 2.8.1.7, 2.8.1.11 de la RMF para 2016, publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2015, vigente a partir del 1° de enero de 2016**

Al respecto las referidas Reglas señalan que por regla general que los contribuyentes que estén obligados a llevar su contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del SAT, deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos XML que contengan ciertos requisitos.

Es importante señalar que de la Regla anterior se exceptúan para tales efectos a aquellos contribuyentes que tributen en el RIF, personas físicas que realicen la prestación de servicios independientes, siempre y cuando sus ingresos no excedan de \$2'000,000.00; las sociedades, asociaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, las asociaciones religiosas

Por otro lado, los contribuyentes que estén obligados a llevar su contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del SAT deberán enviar a través del buzón tributario o a través del portal “Trámites y Servicios” del Portal del SAT, dentro de la opción denominada “Trámites”, conforme a la periodicidad y los plazos diversa información y documentación.

Por su parte la Regla 2.8.1.11. señala que aquellos contribuyentes que estén obligados a llevar su contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del SAT cuando les sea requerida la información contable sobre las pólizas dentro de un procedimiento de verificación o de solicitud de devolución, se deberán entregar en archivo electrónico, así como el acuse de recepción correspondiente.

#### **4.1.4 Anexo 24 de la RMF para 2016 publicado el 13 de enero del 2016 en el DOF.**

Al respecto, el referido Anexo señala los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de los archivos XML a que se han hecho referencia anteriormente, los cuales son especificados por el consorcio w3, mismos que se encuentran en idioma inglés.

#### **4.1.5. El Resolutivo Tercero y Cuarto, así como el Artículo Segundo Transitorio de Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014.**

Del análisis efectuado a las disposiciones anteriores se señala la calendarización para el cumplimiento de las obligaciones electrónicas de la siguiente manera;

Fecha de inicio	Tipo de contribuyente
1° de enero de 2015	Instituciones que componen el sistema financiero

	Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos
1° de enero de 2016	Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos
	Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.
	Las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR.
	Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015.
	Personas físicas
Primer día del mes siguiente a su inscripción	Contribuyentes que se inscriban en el RFC a partir del 1° de enero de 2016.

Por su parte el Artículo Segundo Transitorio señala que lo dispuesto en las Reglas señaladas anteriormente resultará aplicable a partir del 1° de enero de 2015.

#### **4.2. Normas que se considerarán violadas**

Una vez expuestas las disposiciones que fueron impugnadas a través del juicio de amparo indirecto, a continuación se expondrán los derechos fundamentales y las razones por las cuales las referidas disposiciones se consideran violatorias de derechos fundamentales.

#### **4.2.1. Violación al derecho fundamental de Seguridad Jurídica previsto en el artículo 16 de la CPEUM.**

Al respecto, el artículo 16 de la CPEUM señala que el derecho fundamental de seguridad jurídico como el derecho de los gobernados a que todo acto de autoridad incluyendo el de la autoridad legislativa debe encontrarse fundado y motivado en ley, es decir, la autoridad debe tener la facultad expresamente conferida para realizar un determinado acto por encontrarse fundado en ley<sup>78</sup>.

Al respecto, el Maestro Ignacio Burgoa en su obra *“Las Garantías Individuales”*, señala que el artículo 16 de la CPEUM es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, toda vez que dada su extensión y efectividad, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no solo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca<sup>79</sup>.

Asimismo, el referido autor señala que el acto de autoridad al ser una simple molestia, perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en el artículo 16 (persona, familia, domicilio, papeles o posesiones), debe supeditarse al derecho fundamental de seguridad jurídica.

Por otro lado, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, a través de su obra *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, señala que la seguridad jurídica significa *“la estabilidad del ordenamiento jurídico que rige en un Estado, la cual debe contener*

---

<sup>78</sup> CPEUM artículo 16

<sup>79</sup> Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, 22 ed., México, 1989, p. 583.

*normas que tengan permanencia y que garanticen el equilibrio en las relaciones entre los órganos del Estado y los ciudadanos.”<sup>80</sup>*

Asimismo, la referida obra señala que el referido derecho fundamental cuenta con diversos elementos, como *i)* la certeza jurídica, por el cual debemos entender la existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas jurídicas existentes; *ii)* la eficacia del derecho, significando que las normas jurídicas tengan la capacidad de producir efecto; y *iii)* la ausencia de arbitrariedad, esto es, que prevalezca la justicia de aplicar las normas.

De igual manera, el derecho fundamental en cuestión consiste en la exigencia de que la ley otorgue certidumbre y claridad a los gobernados a efecto de que puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones y, paralelamente representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria obligándola a actuar dentro de los márgenes que la ley les señala expresamente.

Lo anterior, ha sido motivo de criterio jurisprudencial emitido por nuestro Máximo Tribunal con la tesis de rubro “**SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.**”, la cual señala que el derecho fundamental de seguridad jurídica implica que la ley defina con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, Martínez Ramírez, Fabiola, (et al), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* Tomo II, Editorial UNAM-IIJ, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal, 2014, p. 671.

<sup>81</sup> Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, página 437, Registro digital:2002649

La garantía de seguridad jurídica acotada al marco del derecho fiscal obedece a que los contribuyentes conozcan ciertamente los supuestos de causación de las contribuciones, las consecuencias tributarias que se surten y el resto de sus obligaciones; de igual forma, representa los límites para que las autoridades hacendarias actúen sólo dentro de sus facultades para así evitar las actuaciones arbitrarias.

Al respecto, Roberto Insignares Gómez señala que el derecho de seguridad jurídica tiene 3 dimensiones *i)* tutela la certidumbre de los derechos de los contribuyentes; *ii)* indica cuales son las consecuencias fiscales que surten con los supuestos de causación y; *iii)* previene las arbitrariedades de las autoridades hacendarias<sup>82</sup>.

Continúa señalando que el derecho de seguridad jurídica representa tener certeza de las normas aplicables, lo cual exige al legislador el empleo de una diligente técnica en el momento de crear o modificar las leyes, en específico en el derecho tributario.

#### **4.2.1.1. Razón por la que se considera que es violatoria**

Al respecto, las normas reclamadas son contrarias al derecho fundamental de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la CPEUM, pues señalan la documentación que integra la contabilidad electrónica y la periodicidad con la que deberá enviarse dicha contabilidad a través del Buzón Tributario y, por otro lado, prevén la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas, sin que exista un mandamiento escrito de la autoridad competente, donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

---

<sup>82</sup> Insignares Gómez, Roberto, Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, 2003, p. 49

En ese sentido, a través de las normas reclamadas se deja a disposición de las autoridades fiscales a través de sistemas electrónicos y en cierta periodicidad determinada, la documentación necesaria para fiscalizar sin contar con un mandamiento escrito.

Dicha situación podría derivar incluso en que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, pero sin que los contribuyentes como la quejosa tengan conocimiento de esta situación sino hasta que se produzca la pre-liquidación sobre su situación fiscal, pues dichas autoridades tendrían a su disposición la información contable de los contribuyentes conforme lo disponen las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, en relación con lo previsto por el artículo 28, fracciones III y IV del CFF y artículos 33 y 34 de su Reglamento; lo que evidentemente implica una violación al principio de certeza jurídica ya que se estaría realizando un acto administrativo de trascendencia en la esfera de derechos y obligaciones de la quejosa, mediante el acceso a sus registros y papeles sin que medie orden o acto de autoridad competente, implicando una intromisión en sus papeles y posesiones sin respetar las formalidades exigidas por el artículo 16 de la Constitución como más adelante se acredita.

Esto es, las autoridades fiscales podrían generar un acto de molestia (o incluso un acto privativo una vez consumada la revisión) a los contribuyentes sin que medie un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento en relación con el ejercicio de sus facultades de comprobación, situación que evidencia una violación al derecho fundamental de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la Constitución.

Cabe señalar que por “*acto de molestia*” debe entenderse como la afectación a la esfera jurídica del gobernado que restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos<sup>83</sup>.

Lo anterior fue determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de jurisprudencia de rubro “**ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION**”. a través del cual, al establecer la distinción de actos privativos y actos de molestia, concluyó que estos últimos constituyen una afectación jurídica del gobernado, restringiendo de una manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Artículo 16 de la CPEUM

<sup>84</sup> ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio,

Asimismo, de dicha tesis se desprende que la afectación a la esfera de derechos sólo deberá efectuarse a través de un acto de molestia efectuado a través de un mandamiento escrito en términos del artículo 16 CPEUM

En ese sentido, para que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo actos de molestia a los contribuyentes, deberán contar con un mandamiento escrito, que les permitiera revisar la contabilidad de los gobernados.

No obstante, las disposiciones reclamadas permiten llevar a cabo un acto de molestia sobre los gobernados, afectando de manera clara su esfera jurídica, sin contar con mandamiento escrito.

---

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

Tesis: P./J. 40/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t IV, Julio de 1996, p. 5

Así, resulta indispensable que las autoridades emitan un mandamiento escrito de la autoridad competente y que el mismo funde y motive la causa legal del acto de molestia, situación que fue señalada por la SCJN al emitir la tesis de jurisprudencia antes citada, donde se pronuncia en el sentido de que los actos de molestia son autorizados siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que no acontece con las disposiciones reclamadas.

Incluso, lo anterior ha sido corroborado por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal al establecer que la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACIÓN RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA. De acuerdo con los criterios emitidos por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento mediante la imposición de una multa prevista en términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de

En ese sentido, resulta claro que las reglas reclamadas al señalar qué documentación integra la contabilidad que deberá llevarse en sistemas electrónicos y la periodicidad con la que deberá ingresarse dicha contabilidad (entregarse) a través del Buzón Tributario, son inconstitucionales.

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

En efecto, conforme a las Reglas reclamadas 2.8.1.6. y 2.8.1.7., y para los efectos del artículo 28, fracciones III y IV del CFF, a fin de llevar a cabo las facultades previstas en el artículo 42, fracción IX de dicho Código, consistente en practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, las autoridades fiscales no requieren de un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Ello, pues conforme a las disposiciones reclamadas se obliga a los contribuyentes a enviar a través del Buzón Tributario conforme a la periodicidad ahí prevista la

---

la Ley Fundamental, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado, sin que sea necesaria la existencia de un procedimiento previo al ejercicio de tales facultades en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento, toda vez que no se trata de un acto de privación de los derechos de los contribuyentes.”

Tesis 1a. XCIX/2012, Seminaria Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, p. 1110

contabilidad detallada en la Regla 2.8.1.7., permitiendo a las autoridades fiscales allegarse de la información y documentación contable de los contribuyentes sin la necesidad del referido mandamiento, y efectuar la revisión electrónica contemplada en el artículo 42, fracción IX del CFF.

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

En ese sentido, es claro que a través de las reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 su anexo 24, lo previsto por el artículo 28, fracciones III y IV del CFF y artículos 33 y 34 de su Reglamento, se pretende otorgar facultades a las autoridades fiscales, pues éstas se allegarán de la información contable de los contribuyentes sin que medie un mandamiento escrito por autoridad competente, en franca violación al derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de la CPEUM

Tan es evidente que resultan inconstitucionales las disposiciones reclamadas, que incluso con base en la contabilidad que los contribuyentes como la quejosa deben llevar en sistemas electrónicos en términos de la Regla 2.8.1.6. y conforme a la periodicidad de envío a través del Buzón Tributario establecida en términos de la Regla 2.8.1.7., de conformidad con lo señalado por el artículo 28 del CFF, las autoridades fiscales pueden emitir una pre-liquidación en términos del artículo 53-B, fracción I del mismo código., sin siquiera haber iniciado procedimiento alguno, el cual tiene ciertas consecuencias para los contribuyentes, tal como será explicado en apartados posteriores.

En ese sentido, dicha situación genera incertidumbre para los contribuyentes, pues es claro que resulta ser un acto de molestia sin que preceda un mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Incluso, como lo hemos señalado anteriormente, la SCJN ha emitido diversos criterios a través de los cuales determina que las facultades de comprobación, al ser actos de molestia, se encuentran sujetas al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado<sup>86</sup>.

Sin embargo, al pretender imponer la obligación a cargo de los contribuyentes de ingresar la información contable a través del Buzón Tributario conforme a las disposiciones reclamadas, se busca dejar a un lado los requisitos constitucionales consagrados en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, a saber, que se emita un mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es importante destacar que por lo que se refiere a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, consistentes en efectuar visitas domiciliarias, éstas deben emitir una orden de visita debidamente fundada y motivada a fin de satisfacer los requisitos del artículo 16 de CPEUM.

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

---

<sup>86</sup> Ibidem p. 85

Lo anterior, incluso ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis de jurisprudencia de rubro **“REVISIÓN DE ESCRITORIO O VISITA DOMICILIARIA. LAS ÓRDENES RELATIVAS DIRIGIDAS A LOS GOBERNADOS COMO SUJETOS DIRECTOS Y COMO RETENEDORES, CUMPLEN LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN CUANDO SE FUNDAN EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”** a través de la cual determinaron que las ordenes relativas a las visitas domiciliarias satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en el artículo 16 de la CPEUM cuando se encuentran fundadas en las fracciones II y III del artículo 42 del CFF<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> REVISIÓN DE ESCRITORIO O VISITA DOMICILIARIA. LAS ÓRDENES RELATIVAS DIRIGIDAS A LOS GOBERNADOS COMO SUJETOS DIRECTOS Y COMO RETENEDORES, CUMPLEN LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN CUANDO SE FUNDAN EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Las órdenes citadas, previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que pueden dirigirse a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, satisfacen los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del mencionado Código, cuando además de fundarse en aquellas fracciones, precisan las contribuciones motivo de verificación en cada caso y cumplen las condiciones formales inherentes. Lo anterior es así, en primer lugar, porque tales fracciones prevén dichas órdenes, y la circunstancia de que aludan a los retenedores y no expresamente a los responsables solidarios no genera incertidumbre en sus destinatarios respecto a la facultad de comprobación que la autoridad fiscal haya decidido ejercer en cada caso; y, en segundo lugar, porque no resultan genéricas en su objeto ni provocan inseguridad jurídica, porque no crean duda en sus destinatarios, pues si bien las citadas fracciones II y III no contemplan específicamente la figura del retenedor, como uno de los obligados a

De la referida jurisprudencia, se desprende que las facultades de comprobación consistente en requerir contabilidad para su revisión, así como para practicar visitas domiciliarias, cumplen con los requisitos del artículo 16 de nuestra Constitución Federal cuando se emiten órdenes para tales efectos, debidamente fundadas y motivadas.

---

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

Tesis 2a./J.61/2010, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, mayo 2010, p. 840

En ese sentido, el hecho de que las disposiciones reclamadas permitan a las autoridades efectuar actos de molestia al preestablecer qué contabilidad debe llevarse en sistemas electrónicos y con qué periodicidad debe enviarse a través del Buzón Tributario, sin necesidad de emitir mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal.

#### **4.2.2 Violación al Derecho Fundamental de inviolabilidad del domicilio previsto en el artículo 16 de la CPEUM**

El artículo 16 de la CPEUM establece varios derechos fundamentales, uno de ellos, es el de la inviolabilidad de domicilio, reconocido como el derecho de los gobernados de no ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.<sup>88</sup>

En ese sentido, la inviolabilidad de domicilio constituye un derecho fundamental que otorga nuestra Constitución Federal y que le otorga a los gobernados la protección más amplia para no ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de un mandamiento por escrito debidamente fundado y motivado por autoridad competente.

Asimismo, el artículo 16 de CPEUM paralelamente representa un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria, pues las obliga a emitir mandamientos por escrito debidamente fundados y motivados, a fin de emitir actos

---

<sup>88</sup> Artículo 16 de la CPEUM. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

de molestia en contra del domicilio o para revisar los papeles o posesiones de los gobernados.

Lo anterior es así, pues el mismo artículo 16 de la CPEUM expresamente señala que las personas no podrán ser molestadas 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 ese sentido, el artículo 16 de la CPEUM otorga la protección más amplia al domicilio y papeles de los gobernados y, al mismo tiempo, impone un obstáculo para que las autoridades actúen de manera arbitraria obligándolas a emitir mandamientos por escrito debidamente fundado y motivado a fin de emitir actos de molestia en su domicilio, papeles o posesiones de los gobernados.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito resolvió que la inviolabilidad del domicilio es el derecho fundamental que permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y permite desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias, sin embargo, no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino lo que en él se encuentra<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> “INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO. CONCEPTO Y EXCEPCIONES. La inviolabilidad del domicilio es el derecho fundamental que permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y permite desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias. En este sentido, es el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima; motivo por el que no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino lo que en él se encuentra, lo que supone una protección a la vivienda y a la vida privada. La Constitución señala de manera limitativa las excepciones a este derecho, a saber: órdenes de cateo, visitas domiciliarias y la provisión a favor de militares en tiempo de guerra.

Bajo esa tesitura, la protección otorgada por el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio no solo comprende el espacio físico, sino que la protección se extiende a todo aquello que se encuentre en el domicilio.

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

#### **4.2.2.1 Razones por las cuales se considera violatorio**

Al respecto, resulta perfectamente lógico y permisible concluir que el concepto de “inviolabilidad del domicilio” protegido por nuestra CPEUM —al constituir su finalidad el respeto de un ámbito de vida privada personal y familiar, libre de intromisiones y excluido del conocimiento ajeno— busca, en el caso concreto, garantizar el ámbito de privacidad donde se encuentre la esfera privada del gobernado, con independencia de la naturaleza física o intangible del domicilio.

En efecto, de lo anterior resulta del todo racional estimar que el espacio en el que se encuentre la contabilidad del contribuyente, aún y cuando éste sea una página de Internet, compondrá su domicilio, en virtud de que dicho concepto no sólo comprende el espacio físico, sino de igual forma todo aquél que forme parte de la esfera privada del contribuyente, a saber, el lugar donde se encuentre su contabilidad.

---

I. 3o.C.697 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXVIII, septiembre 2008, p. 1302

De lo contrario, de no interpretar la inviolabilidad del domicilio como de contenido amplio, no podrá negar que el gobernado se encontraría sujeto a toda clase de invasiones e intromisiones como consecuencia de los avances tecnológicos a los que nuestra realidad se encuentra sujeta, toda vez que deviene en evidente que las fronteras tangibles de las cosas que nos rodean se han ido perdiendo con la incidencia de un mundo digital.

Así las cosas, es esencial que se le reconozca con el carácter de domicilio al espacio en Internet donde se encuentre la contabilidad del contribuyente, a efecto de que éste pueda conservar el ámbito de privacidad que busca garantizar la protección otorgada por el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio.

Incluso, no debe pasarse por alto que el propio CFF realiza dicha equiparación al considerar que, por un lado, en el domicilio fiscal del contribuyente deberá estar disponible la documentación comprobatoria de los registros o asientos que integran la contabilidad que se deberá llevar en medios electrónicos y que, por otro, deberá ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, tal y como ha sido desarrollado anteriormente, las fracciones III y IV del artículo 28 del CFF establecen que: *i)* los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme las reglas emitidas y que la documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente y; *ii)* los contribuyentes deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

En este sentido, es irrefutable que el propio CFF genera una relación directa entre la página de Internet del SAT (lugar donde se encuentra la información contable del contribuyente) y el domicilio fiscal del contribuyente (en virtud de que en este último

se deberán encontrar disponibles los registros o asientos que se deben llevar mediante medios electrónicos).

Ello, pues no es posible entender la existencia de un concepto sin otro, ya que el domicilio constituye no sólo el espacio físico, sino todo aquél que se encuentre inmerso dentro de la esfera jurídica privada del gobernado, presupuesto que innegablemente se actualiza al hacer referencia del espacio donde se encuentre la contabilidad del contribuyente.

Así las cosas, el propio CFF suscita una ficción de ley donde la página de Internet del SAT y el domicilio fiscal del contribuyente, es el mismo concepto, toda vez que en ambos se encuentra la contabilidad del contribuyente y, por ende, su esfera privada.

Únicamente mediante la ficción de ley aludida, es posible respetar el derecho fundamental de los gobernados de no ser molestados en su domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, pues de lo contrario, las autoridades hacendarias ejecutarían ilegalmente actos tendientes a fiscalizar a los contribuyentes en base a la información y documentación ingresada de manera electrónica, sin sujetarse a las revisiones en el domicilio de los contribuyentes y sin cumplir con las formalidades establecidas para actos de molestia.

En virtud de lo expuesto, resulta incuestionable que en el caso en específico se vulnera el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio y papeles de los contribuyentes, pues sin mediar mandamiento escrito de la autoridad fiscal en el que funde y motive la causa legal del procedimiento, las autoridades fiscales se allegarán a toda la información que forma parte de la contabilidad que se encuentra en el domicilio de los contribuyentes, es decir, que se encuentra en el ámbito inclusivo de su esfera privada.

No obsta para concluir lo anterior, lo señalado por la SCJN en la contradicción de tesis número 89/2013, en el sentido de que en las revisiones de gabinete, las cuales consisten en la entrega de información y documentación como consecuencia de un requerimiento de las autoridades fiscales, no vulneran el principio de inviolabilidad del domicilio al llevarse a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria y, así, no invaden la intimidad o privacidad del contribuyente, toda vez que en el presente caso, la información está permanentemente a disposición de la autoridad, sin perder de vista que dicha revisión de gabinete inicia mediante un requerimiento de la autoridad debidamente fundado y motivado.

En efecto, tal y como ha sido demostrado anteriormente, la obligación contenida en las disposiciones reclamadas consistente en ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con las reglas de carácter general que han sido emitidas para tal objeto, autoriza a la autoridad administrativa a introducirse en el domicilio del particular, invadiendo su intimidad, a diferencia de las revisiones de gabinete que se llevan a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria.

Lo anterior, pues como ha sido desarrollado previamente, el espacio en el que se encuentre la contabilidad del contribuyente constituye su domicilio para efectos de la garantía de inviolabilidad del mismo, por lo que existe una diferencia notoria y evidente con las revisiones de gabinete como facultades de comprobación.

#### **4.3. Procedencia del juicio de amparo**

El juicio de amparo indirecto en contra de las normas reclamadas que contemplan la obligación a cargo de los contribuyentes de llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como a ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración a partir del ejercicio fiscal del 2015, es procedente toda vez que el artículo 107, fracción I de la LA señala que el juicio de amparo indirecto procede contra normas

generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso, entendiéndose por normas generales, entre otras, las leyes federales y los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general.

Así, es evidente que la demanda de amparo indirecto resulta procedente, en términos de los artículos 1º, fracción I, 107, fracción I, incisos b) y g) de la LA<sup>90</sup>.

---

<sup>90</sup> “Artículo 107. El amparo indirecto procede:

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes:

a) Los tratados internacionales aprobados en los términos previstos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; salvo aquellas disposiciones en que tales tratados reconozcan derechos humanos;

b) Las leyes federales;

c) Las constituciones de los estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

d) Las leyes de los Estados y del Distrito Federal;

e) Los reglamentos federales;

f) Los reglamentos locales; y

g) Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general;

#### **4.3.1. Interposición del juicio de amparo por normas de carácter heteroaplicativas**

Como fue señalado anteriormente, el juicio de amparo procede de manera heteroaplicativa con el primer acto de aplicación, para lo cual la demanda de amparo debe interponer dentro de los 15 días hábiles siguientes al primer acto concreto de aplicación de los actos reclamados.

Al respecto, el Pleno de la SCJN en la tesis jurisprudencial P./J. 55/97, ha establecido que tienen el carácter de leyes heteroaplicativas aquellas disposiciones de observancia general que establecen obligaciones de hacer o no hacer que no surjan de forma automática, sin que requieran, para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> “LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA. Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad

En este sentido, para que una norma sea considerada como heteroaplicativa, es necesario que la aplicación de la misma se encuentre condicionada a la realización de determinado evento, en la especie, ingresar la información contable a la página de Internet del SAT a través del buzón tributario de conformidad con lo dispuesto en los artículos 28, fracciones III y IV del CFF y las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la RMF para 2016.

Al respecto, con la reforma que sufrió el artículo 28 del CFF vigente a partir del 1° de enero de 2014, se estableció que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con las reglas de carácter general que se emitieran para tal efecto.

De igual forma, el segundo párrafo de la fracción III del Artículo Segundo Transitorio del Decreto a través del cual se reformó la disposición antes señalada, estableció que por lo que respecta a la obligación de ingresar la contabilidad antes referida, el RCFF y las disposiciones de carácter general que emitiera el SAT deberán prever la entrada en vigor de dicha obligación de manera escalonada.

---

humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.

P./J.55/97, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. VI, julio 1997, p. 5

Por su parte, a través del artículo 22, fracción IV de la LIF para el ejercicio fiscal de 2015, se estableció que la obligación de ingresar de forma mensual en la página de Internet del SAT sería a partir de enero de 2015.

Asimismo, a través del Resolutivo Tercero de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 establece que para los efectos de las reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, de acuerdo con el cuadro siguiente<sup>92</sup>:

---

<sup>92</sup> “TERCERO. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

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

a) Instituciones que componen el sistema financiero.

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

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

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

Fecha de inicio	Tipo de contribuyente
1° de enero de 2015	Instituciones que componen el sistema financiero
	Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos
1° de enero de 2016	Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos
	Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.
	Las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR.
	Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015.
	Personas físicas

b) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.

c) Las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR.

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

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

Primer día del mes siguiente a su inscripción	Contribuyentes que se inscriban en el RFC a partir del 1° de enero de 2016.
---	---

Adicionalmente, el artículo Cuarto de la Séptima Resolución de RMF para 2014, publicada en el DOF el 18 de diciembre de 2014, estableció que los contribuyentes que se encuentran obligados a dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 28, fracción IV del CFF, cumplirán dicha obligación a partir del 1º de enero de 2015, o bien, a partir del 1º de enero de 2016, según ciertos supuestos establecidos en dicho precepto.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> “CUARTO. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracción III y I.2.8.1.8., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

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

a) Instituciones que componen el sistema financiero.

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

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

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

b) Personas físicas.

En relación con lo anterior, el 3 de marzo de 2015 se publicó en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015, a través de la cual se establecieron nuevos plazos a efecto de cumplir con la obligación contenida en el artículo 28, fracción IV del CFF<sup>94</sup>.

Asimismo, de conformidad con las disposiciones contenidas en la “RMF para 2016”, específicamente la regla 2.8.1.6. señala que para los efectos del artículo 28, fracción III del CFF y 34 de su Reglamento, los contribuyentes obligados a llevar su

---

c) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.

d) Las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR.

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

<sup>94</sup> “DÉCIMO. Para los efectos de la regla 2.8.1.4, exclusivamente respecto de la fracción III, de esta Resolución, los contribuyentes empezarán a observar lo establecido en el Resolutivo Cuarto, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014, publicada en el DOF el 18 de diciembre de 2014, a partir del 1 de julio de 2015 con la información generada desde esta fecha.

Para los efectos de la regla 2.8.1.5., exclusivamente respecto de la fracción I y II incisos a) y b), de esta Resolución y en relación al Resolutivo Tercero, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 publicado en el DOF el 18 de diciembre de 2014, los contribuyentes podrán enviar la información contable del mes de enero de 2015 a más tardar en la misma fecha del vencimiento del envío de la información correspondiente al mes de febrero de 2015.”

contabilidad deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan la documentación que se relaciona en las fracciones I, II y III de dicha Regla atendiendo a lo señalado por el Anexo 24 de la RMF.<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> “2.8.1.6. Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y V y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del SAT, excepto los contribuyentes que tributen en el RIF, las personas físicas que tributen conforme al artículo 100, fracción II de la LISR, siempre que sus ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de \$2´000,000.00 (Dos millones de pesos 00/100 M.N.), las sociedades, asociaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, a que se refiere la regla 2.8.1.2., así como las demás personas físicas y las Asociaciones Religiosas que hayan optado por utilizar la herramienta electrónica “Mis cuentas” de conformidad con lo previsto en la regla 2.8.1.5., deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contenga lo siguiente:

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

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

El catálogo de cuentas será el archivo que se tomará como base para asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, por lo que los contribuyentes deberán

---

cerciorarse de que el número de cuenta asignado corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un período determinado.

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

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

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

II. Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital,

---

resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24, apartado C.

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

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

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

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

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

Asimismo, la regla 2.8.1.7. señala que para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán enviarla a través del Buzón Tributario conforme a la periodicidad que se estipula en las fracciones I y II de dicha Regla.<sup>96</sup>

---

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

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

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

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

<sup>96</sup> “I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla 2.8.1.6., fracción I, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación

---

en los plazos establecidos en la fracción II de esta regla. En caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó la modificación.

II. Los archivos relativos a la regla 2.8.1.6., fracción II conforme a los siguientes plazos:

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

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

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

Meses	Plazo
Enero, febrero y marzo	3 de mayo.
Abril, mayo y junio	3 de agosto.
Julio, agosto y septiembre.	3 de noviembre.

---

Octubre, noviembre y diciembre.	3 de marzo.
---------------------------------	-------------

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

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

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

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

II. Los archivos que hubieran sido enviados y rechazados por alguna causa informática, dentro de los dos últimos días previos al vencimiento de la obligación que le corresponda, podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique a través del buzón

Adicionalmente, la regla referida señala que los contribuyentes que no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet podrán acudir a las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde las salas de Internet.

Por lo anterior, aquellos contribuyentes que de acuerdo a los calendarios antes señalados hayan enviado a la autoridad fiscal su información contable de acuerdo a las disposiciones reclamadas a través del buzón tributario en los términos dispuestos por el artículo 28, fracciones III y IV del CFF, así como de las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la RMF para 2016.

En ese sentido, dicho acto constituye el primer acto de aplicación en perjuicio de los contribuyentes de lo dispuesto en los artículos 28, fracciones III y IV del CFF, así como de las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y, por lo tanto, la procedencia de la interposición de la demanda de amparo indirecto por actos heteroaplicativos.

---

tributario, la no aceptación para que una vez aceptados se consideren presentados en tiempo.

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

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

### **4.3.2 Interposición del juicio de amparo por normas de carácter autoaplicativas**

Como fue señalado anteriormente, en el caso de la interposición del juicio de amparo indirecto en contra de normas de carácter autoaplicativo el plazo para la presentación de la demanda es de 30 días contados a partir de la entrada en vigor del acto reclamado.

En ese sentido, contrario a lo señalado en el apartado anterior, aquellos contribuyentes que con la simple entrada en vigor presentaron la demanda de amparo indirecto en plazo de 30 días al demostrar el interés jurídico en el juicio respectivo.

Al respecto, el artículo 107, fracción I de la CPEUM señala que el juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho, siempre que se alegue que el acto reclamado viola los derechos tutelados por la CPEUM y con ello se afecte su esfera jurídica.

Al respecto, como fue señalado anteriormente a excepción de aquellos contribuyentes que tributen en el RIF, personas físicas que realicen la prestación de servicios independientes, siempre y cuando sus ingresos no excedan de \$2'000,000.00; las sociedades, asociaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles y las asociaciones religiosas, los demás contribuyentes se encuentran obligados a llevar contabilidad en términos de lo dispuesto por el artículo 28, del CFF y los artículos 33 y 34 del RCFE a partir del 1° de enero de 2015, tal y como lo establece el artículo 22, fracción IV de la LIF para el ejercicio fiscal 2015 y, de conformidad con las Reglas 2.8.1.4 y 2.8.1.5 de la RMF y el Anexo 24 referidas a la Contabilidad Electrónica.

En este sentido, aquellos contribuyentes que ven afectada en su esfera jurídica de derechos y obligaciones desde el mes de enero por encontrarse obligada a llevar los registros o asientos que integran su contabilidad por medios electrónicos y tomando en consideración las especificaciones señaladas por las autoridades fiscales en las reglas misceláneas reclamadas.

Ello, pues el artículo 22, fracción IV de la LIF para el ejercicio fiscal de 2015 y las Reglas 2.8.1 .4. y 2.8.1.5. de la RMF para el 2015, son claras en señalar que la obligación establecida en el artículo 28, fracciones III y IV del CFF, en relación con los artículos 33 y 34 de su Reglamento, será a partir del mes de enero de 2015.

Por lo anterior, es que las contribuyentes cuentan con interés jurídico para promover el juicio de amparo indirecto ya que sufrieron una afectación en su esfera jurídica al encontrarse obligadas a cumplir con lo dispuesto por el artículo 28 del CFF lo que se traduce en una violación a sus derechos humanos consagrados en la CPEUM.

#### **4.4. La suspensión definitiva**

De conformidad con el artículo 125 de la LA, la suspensión del acto reclamado se decretará de oficio o a petición del quejoso.

Por otro lado, el artículo 128 de la misma Ley señala que la suspensión se decretará en todas las materias salvo en materia de competencia económica y de telecomunicaciones, siempre y cuando *i)* la solicite el quejoso y; *ii)* que no exista perjuicio al interés social ni contravenga el orden público.

En relación con lo anterior, de conformidad con el artículo 129 de la LA existe perjuicio al interés social y se contravienen disposiciones de orden público cuando de otorgarse la suspensión se continúe con centros que permitan los vicios, el lenocinio, la comercialización y producción de narcóticos, la competencia desleal, se impida la ejecución de medidas para combatir epidemias, la ejecución de

campañas contra el alcoholismo y drogadicción; la defensa del territorio nacional; los intereses de menores e incapacitados; el pago de alimentos; la introducción de mercancías prohibidas, los relativos a la quiebra de entidades financieras; el procedimiento de extinción de dominio y los relacionados con los bienes de dominio directo del Estado.

Asimismo, de conformidad con el artículo 131 de la misma Ley se señala que la suspensión procederá cuando el quejoso acredite el daño inminente e irreparable a su pretensión.

En ese sentido, el procedimiento que se debe seguir para solicitar la suspensión del acto reclamado a petición del quejoso es *i)* otorgar o negar la suspensión provisional del acto reclamado a través de la cual se fijarán los requisitos y efectos de la medida en caso de otorgarla y, por el otro lado, la ejecución del acto reclamado.

De igual manera, se deberá señalar fecha y hora para la celebración de la audiencia incidental que deberá efectuarse en el plazo de 5 días hábiles y se solicitará el informe previo a las autoridades responsables, mismo que deberá ser rendido en un plazo de 48 horas.

La suspensión del acto reclamado deberá solicitarse en duplicado y en cualquier momento siempre y cuando no se haya dictado sentencia ejecutoria de conformidad con lo señalado en los artículos 128 y 130 de la LA.

#### **4.4.1. Suspensión definitiva en contra de la contabilidad electrónica.**

Al respecto, la mayoría de los contribuyentes que acudieron al juicio de amparo en contra de la contabilidad electrónica solicitaron la suspensión de dichas normas para el efecto de que hasta en tanto no se resolviera el juicio principal, no tuvieran la obligación de cumplir con la obligación de proporcionar su información contable a través de la página de Internet del SAT.

Por lo anterior, los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con Residencia en la Ciudad de México que fueron los órganos jurisdiccionales encargados de resolver dichos juicios resolvieron otorgar la suspensión definitiva al considerar que ello no implica que dejen de cumplir con sus obligaciones fiscales, ni impide que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, ya que la autoridad fiscal puede comprobar el cumplimiento de obligaciones a través de cualquier otro procedimiento de comprobación previsto en la Ley.

El efecto de la suspensión señalada fue para el efecto de que los quejosos en los juicios de amparo no se encontrarán obligadas a usar el buzón tributario como medio de comunicación con la autoridad hacendaria, así como que no se realice el envío de la información contable de manera mensual a través de la página de Internet del SAT.

Lo anterior, tuvo efectos hasta en tanto no se resolviera en definitiva los juicios de amparo donde se hayan impugnados las normas relacionadas con la contabilidad electrónica y se hayan solicitado la suspensión de los actos reclamados.

#### **4.5. Criterios de Juzgados de Distrito en Materia Administrativa**

Previo al análisis que se efectúa del sentido de las resoluciones emitidos por los Juzgaos de Distrito es importante mencionar que los mismos fueron resueltos de acuerdo a los criterios emitidos por la SCJN en distintos momentos, por lo que las resoluciones de los Juzgados de Distrito y de Tribunales Colegiados pueden ser discordantes al haber sido emitidos con fundamento en lo resultado por el Máximo Tribunal.

Es importante señalar que el análisis realizado en este trabajo se basa en la resolución emitida en el juicio de amparo indirecto con número de expediente

1796/2016 turnado para su estudio y resolución al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal<sup>97</sup>.

- Revisiones electrónicas

Al respecto, los Juzgados de Distrito resolvieron conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a aquellos contribuyentes que acudieron al juicio de amparo en contra del artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo del CFF al considerar que resulta violatorio al derecho de audiencia toda vez que la pre-liquidación de las contribuciones omitidas constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente decida ponerse al corriente de sus obligaciones fiscales, mas no un requerimiento de pago cuya inobservancia de lugar a su ejecución inmediata, dado que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones sin darle previamente la oportunidad de ofrecer los medios de prueba, que por cualquier circunstancia, no exhibió ante la autoridad fiscalizadora para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

En ese sentido, el efecto del amparo concedido a las quejas es para que, en caso de haberse instaurado el procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previstos para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

No obstante lo anterior, se resolvió negar el amparo por lo que se refiere a la facultad de comprobación y procedimiento de fiscalización inherentes a la revisión

---

<sup>97</sup> La consulta electrónica al juicio de amparo citado puede realizarse a través de la página de Internet <https://www.dgepj.cjf.gob.mx/internet/expedientes/ExpedienteyTipo.asp>

electrónica, al considerar que 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 se traduce en un acto preparatorio del procedimiento de fiscalización y, como tal, no restringe derecho alguno de los contribuyentes ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio.

#### - Buzón tributario

Ahora bien, por lo que respecta a las disposiciones que regulan el buzón tributario, los Juzgados de Distrito resolvieron que las mismas no resultan violatorias al derecho humano a la seguridad jurídica, en virtud de que dejan en claro al contribuyente a qué atenerse, pues aunado a que previo a su consulta corroboran su autenticidad y correcto funcionamiento, al conocer que tienen asignado un buzón tributario que no podrá ser utilizado para cuestiones diversas a las señaladas por el legislador, se impide a la autoridad que actúe de manera arbitraria o excesiva, pues incluso en este último caso, los contribuyentes cuentan con la posibilidad de combatir tales violaciones.

Asimismo, señala que dichas disposiciones no resultan violatorias del derecho antes aludido, en virtud de que el contribuyente conocerá con certeza el momento en que se le notifica un acto o resolución administrativa, ya que se generará un acuse de recibo en el que consta la fecha y hora de su apertura.

Por otro lado, resolvió que las disposiciones de mérito no transgreden el derecho de igualdad jurídica, pues considera que al comprender a todas las personas físicas y morales que se encuentran inscritas en el RFC se les asignará un buzón tributario, no se genera un tratamiento diferenciado.

#### - Contabilidad electrónica

Ahora bien, por lo que respecta a las disposiciones fiscales regulatorias del sistema relativo a la contabilidad electrónica, los Juzgados de Distrito resolvieron negar el amparo al considerar que éstas no constituyen acto de fiscalización alguno, ya que constituyen herramientas de control implementadas ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, pues la información de la que se allegue la autoridad, si bien pudiera generar actos de fiscalización, será hasta entonces cuando la autoridad tendrá que cumplir con los requisitos a que alude el artículo 16 de la Constitución Federal, a efecto de que, en su caso, los contribuyentes se encuentren en aptitud de desvirtuar la información con la que se da sustento a su situación fiscal.

Lo anterior, aunado a que si bien las distintas fracciones contenidas en el artículo 28 del CFF no establecen una serie de lineamientos pormenorizados para que el Ejecutivo Federal o, en su caso, la autoridad fiscal regulen los aspectos técnicos, operativos o de especialidad relativos a la temática que nos ocupa, ello no se traduce en que la autoridades fiscales podrán actuar arbitrariamente ni constituye un impedimento para el ejercicio de la atribución otorgada por la cláusula habilitante, ya que su actuación se encuentra limitada por el marco regulatorio formalmente legislativo a desarrollar, el cual no podrán exceder en respeto a los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica o primacía de ley, por lo que los contribuyentes sabrán a qué atenerse.

Por lo anterior, en el caso en estudio como en el caso de muchas otras quejas impugnaron las resoluciones dictadas por los Juzgados de Distrito a través de un recurso de revisión, mismos que fueron turnados para su estudio y resolución a los Tribunales Colegiados de Circuito.

#### **4.6. Criterios de Tribunales Colegiados en Materia Administrativa**

El análisis realizado en el presente apartado se basa con la información pública que aparece en la página de Internet del Poder Judicial de la Federación, en específico

en el recurso de revisión 362/2015 turando para su estudio y resolución al Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>98</sup>.

Como fue señalado anteriormente, al momento de la resolución por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, la SCJN ya había resuelto más asuntos relacionados con la contabilidad electrónica

En ese sentido, los Tribunales Colegiados de Circuito resolvieron sobreseer respecto de las Reglas I.2.8.6, I.2.8.7 y I.2.8.8, Artículo Décimo Tercero Transitorio, así como el Anexo 24 de la RMF correspondiente, así como negar el amparo en contra de los artículos 28, fracciones III y IV, 42, fracción IX, 53-B del CFF en relación con los artículos 33 y 34 de su Reglamento, Cuadragésimo Tercero Transitorio de la RMF, artículo 22, fracción IV, de la LIF para el ejercicio de 2015, reglas 2.8.1.4, 2.8.1.5. y anexo 24 de la RMF y, conceder el amparo en contra del artículo 53- B, fracción IV del CFF.

Lo anterior, con fundamento a los criterios señalados por la SCJN, mismos que serán abordados en el capítulo siguiente.

#### **4.7. Remisión a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

Como fue señalado en el Capítulo 3, le corresponde a la SCJN la resolución de los recursos de revisión interpuestos en contra de las sentencias dictadas por los Juzgados de Distrito, por lo que mediante la publicación de los Acuerdos Generales 10/2015 de fecha 10 de agosto de 2015, el Pleno del Máximo Tribunal ordenó la remisión de diversos amparos en revisión que se impugnen las normas relativas a

---

<sup>98</sup> *Ídem*

la contabilidad electrónica a efecto de ser resueltos de manera directa por la SCJN<sup>99</sup>.

Lo anterior, a efecto de crear criterios de aplicación obligatoria tanto a los Tribunales Colegiados de Circuito como a los Juzgados de Distrito que conozcan de dichos asuntos y respetar el derecho fundamental de acceso a la justicia.

### **Capítulo Quinto.- Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Como fue señalado anteriormente, de acuerdo a la LA, así como con el Acuerdo General 10/2015 de fecha 10 de agosto de 2015, el Pleno del Máximo Tribunal ordenó la remisión de diversos amparos en revisión que se impugnen las normas

---

99

Consultable

en

[https://www.SCJN.gob.mx/sites/default/files/acuerdos\\_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA\\_0.pdf](https://www.SCJN.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA_0.pdf)

relativas a la contabilidad electrónica a efecto de ser resueltos de manera directa por la SCJN<sup>100 101</sup>.

En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal atrajo diversos recursos de revisión interpuestos en contra de las sentencias dictadas por los Juzgados de Distrito a efecto de resolver y crear criterios que sirvieran a los Tribunales Colegiados al momento de dictar las sentencias a otros recursos de revisión, situación que al momento de la elaboración de este estudio ya aconteció.

Al respecto, la SCJN determinó que los asuntos relativos a la impugnación de normas respecto de la contabilidad electrónica serían turnados a la “Comisión de Secretarios de Estudio y Cuenta número 72” misma que en un primer momento fue supervisada por el Ministro Juan N. Silva Meza y, posteriormente fue retornada al

---

<sup>100</sup> “Artículo 83 Es competente la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del recurso de revisión contra las sentencias dictadas en la audiencia constitucional, cuando habiéndose impugnado normas generales por estimarlas inconstitucionales, o cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución y subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante acuerdos generales, distribuirá entre las salas los asuntos de su competencia o remitirá a los tribunales colegiados de circuito los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia Corte determine.”

<sup>101</sup>

Consultable

en

[https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos\\_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA\\_0.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA_0.pdf)

Ministro Alberto Pérez Dayan, derivado de haber cumplido el periodo constitucional para el que fue asignado el Ministro Silva Meza<sup>102</sup>.

### **5.1. Sentencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Previo al análisis de las resoluciones emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es importante señalar que el estudio de las mismas se realizará en tres rubros, *i)* Buzón Tributario; *ii)* Contabilidad Electrónica; y, *iii)* Revisiones Electrónicas, en relación con los conceptos de impugnación planteados.

Asimismo, se señala que el estudio en cuestión se hace con base en la resolución emitida en el amparo en revisión 1287/2015 turnado a la Segunda Sala de la SCJN a la ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayan, mismo que fue resuelto el 6 de julio de 2016.

En ese sentido, vale la pena señalar los antecedentes del referido recurso de revisión, tal y como a continuación se señala:

- Antecedentes

El 8 de agosto de 2014 diversas contribuyentes presentaron una demanda de amparo indirecto en contra de los actos emitidos por el Congreso de la Unión, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria por la discusión, aprobación, expedición y refrendo, cada una de ellas en el ámbito de sus competencias del “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*” publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2014, en específico, los nuevos sistemas

---

102

de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales, mismos que han sido señalados anteriormente.

A través de dicha demanda de amparo, las quejas en ese momento señalaron que las disposiciones impugnadas eran inconstitucionales al ser violatorias de los derechos fundamentales contenidos en los artículos 1, 5, 6, 14, 16 y 133 de la CPEUM, al contravenir los derechos de seguridad y legalidad jurídica, inviolabilidad del domicilio, reserva de ley y subordinación jerárquica, supremacía constitucional, igualdad, protección de datos personales, privacidad, libertad de trabajo, proporcionalidad, propiedad, audiencia, presunción de inocencia y acceso a la justicia.<sup>103</sup>

Dicha demanda de amparo fue turnada para su estudio y resolución al Juzgado Décimo Quinto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, bajo el número de expediente 1384/2015<sup>104</sup>.

No obstante lo anterior, mediante acuerdo dictado el 27 de agosto de 2014, el referido Juzgado de Distrito remitió la demanda de amparo indirecto para su estudio y resolución a los Juzgados del Centro Auxiliar de la Primera Región con Residencia en la Ciudad de México, de conformidad con la Circular y Acuerdo General 013/2014<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> Consultable en [http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=949/0949000015929482016.doc\\_1&sec=Lizeth Karina Villeda Garc%C3%ADa&svp=0](http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=949/0949000015929482016.doc_1&sec=Lizeth%20Karina%20Villeda%20Garc%C3%ADa&svp=0)

<sup>104</sup> Consultable en <https://www.dgepj.cjf.gob.mx/internet/expedientes/circuitos.asp?Cir=1&Exp=1>

<sup>105</sup> Consultable en <https://www.dgepj.cjf.gob.mx/siseinternet/Actuaria/VerAcuerdo.aspx?listaAcOrd=3&listaCatOrg=734&listaNeun=15732314&listaAsuld=1&listaExped=1384/2014&listaFAuto=27/08/2014&listaFPublicacion=28/08/2014>

En ese sentido, el asunto en cuestión fue turnado para su estudio y resolución al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la Ciudad de México bajo en número de expediente 1097/2014.

Es importante señalar que en el juicio de amparo en estudio se presentaron diversas ampliaciones de demanda con motivo de la emisión de las Tercera Resolución de Modificaciones de la RMF para el ejercicio fiscal de 2014, la Quinta Resolución de Modificaciones de la RMF para el ejercicio fiscal de 2014, la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para el ejercicio fiscal de 2014, así como la RMF para 2015.

El 21 de septiembre de 2015 el referido Juzgado de Distrito resolvió el juicio de amparo que nos ocupa, por un lado, dicho Juzgado decidió sobreseer respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53 del CFF, 33, 61 y 62 del R.CFF, Regla I.2.2.5 de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014, Reglas I.2.8.6, I.2.8.7, I.2.8.8 al Decimotercer Transitorio y el Anexo 24 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014; Reglas I.2.8.6 y I.2.8.9 de la Tercera Resolución de Modificaciones de la RMF para 2014, Reglas I.2.8.1.6, I.2.8.1.7, I.2.8.1.8, I.2.8.1.9 y resolutivo Decimocuarto de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014, Reglas I.2.8.1.6 a I.2.8.1.8 de la Séptima Resolución de Modificaciones de la RMF para 2014 y Reglas 2.2.6, 2.12.2 y 2.12.4 de la RMF para 2015<sup>106</sup>.

Asimismo, el referido Juzgado de Distrito resolvió negar el juicio de amparo en comento respecto del artículo 28, fracciones III y IV del CFF, artículo 22, fracción IV de la LIF, Artículo Cuadragésimo Tercero Transitorio de la RMF para 2014 y Reglas

---

106

2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.9, Anexo 24, y Artículos Primero y Segundo Transitorios de la RMF para 2015.

Inconformes con lo anterior, las quejas interpusieron recurso de revisión en contra de la referida sentencia, mismo que fue enviado para su estudio y resolución a la SCJN de conformidad con el contenido del Acuerdo General 10/2015.

Dicho recurso de revisión fue turnado para su estudio y resolución a la Segunda Sala de la SCJN a la ponencia del Ministro Juan Silva Meza y, posteriormente a la Ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayan, por los motivos y circunstancias señalados en principio del presente capítulo.

- Resolución del recurso de revisión por la SCJN

Una vez turnado a la Ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayan, mediante sesión celebrada el 6 de julio de 2016 de forma unánime se resolvió modificar la sentencia recurrida y, por lo tanto, nuestro Máximo Tribunal resolvió lo siguiente:

- Confirmar el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida respecto de la RMF 2014 y sus Resoluciones Modificatorias, excepto por lo que se refiere a los resolutiveos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la RMF para 2014.

Lo anterior, al considerar que las Reglas de las RMF antes señalada habían cesado sus efectos toda vez que se publicaron diversas Reglas en la RMF para 2015 y, por ende, quedaron sin materia.

- Revocar el Sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX, 53-B y Segundo Transitorio, fracciones III y VII, del CFF, 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio del R.CFF;

resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la RMF para 2014; y las reglas 2.2.6, 2.12.2 y 2.12.4 de RMF 2015.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN consideró que en el caso concreto la demanda que nos ocupa se presentó dentro del plazo de 30 días que señala la LA, por lo que se revocó el sobreseimiento dictado por el Juzgado de Distrito.

- Amparar y proteger en contra del artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo del CFF y del anexo 24 de la RMF para 2015 para los efectos siguientes:

En relación con el artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo del CFF el efecto es que en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica y no se haya ejercido el derecho de prueba dentro del plazo previsto para ello, se come en consideración para que no se exija el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

Por otro lado, el Anexo 24 de la RMF para 2015 es para que se desincorpore de la esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de Internet <http://www.w3.org>, hasta en tanto el SAT publique, en cualquiera de los medios que tenga a su alcance, los lineamientos a seguir para la generación de archivos XML, en idioma castellano o español;

- Negar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX, 53-B (excepto su fracción IV, segundo párrafo) y Segundo Transitorio, fracciones III y VII, del CFF; 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio del R.CFF; 22, fracción IV, de la LIF para el ejercicio fiscal 2015; los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la RMF para 2014 y las reglas 2.2.6, 2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4, 2.12.9, Primero y Segundo Transitorios de la RMF para 2015.

Al respecto, la sentencia en estudio resulta de gran importancia y trascendencia ya que como será evidenciado en el siguiente capítulo, fue el primero de los 5 asuntos que necesita la SCJN para la creación de jurisprudencia<sup>107</sup>.

## **5.2. Emisión de jurisprudencia en relación con la contabilidad electrónica**

Como es de conocimiento popular, la SCJN a efecto de que se resolvieran todos los juicios de amparo, así como los recursos de revisión interpuestos en contra de la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas que derivan de ellas, atrajo ciertos asuntos para su resolución y emitir la jurisprudencia por reiteración para el efecto de tanto los Juzgados de Distrito como los Tribunales Colegiados de Circuito del país, pudieran replicar dichas resoluciones y dar por concluido el juicio de amparo en contra de los referidos temas.

Es importante señalar que si bien, la jurisprudencia se emitió desde 2016, a la fecha se encuentran pendientes de resolución miles de asuntos por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito y, por lo tanto, siguen existiendo contribuyentes que se encuentran con la suspensión definitiva hasta en tanto, dichos órganos jurisdiccionales no emitan las sentencias correspondientes.

En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal emitió los criterios jurisprudenciales siguientes:

- En relación con las disposiciones generales

En primer lugar, vale la pena señalar que la SCJN al emitir el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LOS RESOLUTIVOS TERCERO Y CUARTO**

---

107

Consultable

en

[https://www2.SCJN.gob.mx/juridica/engroses/2/2015/2/2\\_189165\\_3115.doc](https://www2.SCJN.gob.mx/juridica/engroses/2/2015/2/2_189165_3115.doc)

**DE LA SÉPTIMA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE DICIEMBRE DE 2014, QUE ESTABLECEN LA ENTRADA EN VIGOR ESCALONADA DE LAS DISPOSICIONES QUE PREVÉN LAS OBLIGACIONES DE LLEVAR LA CONTABILIDAD EN SISTEMAS ELECTRÓNICOS Y DE ENVIAR LA INFORMACIÓN REQUERIDA A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO VIOLAN EL DERECHO A LA IGUALDAD JURÍDICA** consideró que las citadas disposiciones no violan el derecho de igualdad jurídica toda vez que dichas disposiciones contemplan dos parámetros de distinción: uno, en atención al régimen fiscal al que pertenecen los contribuyentes y el otro atento al monto de los ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar en el ejercicio fiscal 2013, situación que se corrobora con la vigencia escalonada que se previó para el cumplimiento de las obligaciones fiscales señaladas en los artículos 28, fracciones III y IV del CFF<sup>108</sup>.

- En relación con la obligación de llevar la contabilidad de manera electrónica, así como la presentación de la información relacionada con ésta de manera mensual.

Al Respecto, la jurisprudencia que lleva por rubro **SISTEMA DE CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA INFORMACIÓN RELATIVA NO COMPRENDE TODOS LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES**, señala que de conformidad con el artículo 28, fracción I del CFF, la contabilidad electrónica para efectos fiscales se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como

---

<sup>108</sup> Consultable en <https://sjf2.SCJN.gob.mx/detalle/tesis/2012931>

toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en tanto que la información contable que debe ingresarse mensualmente en el sistema de contabilidad electrónica "es aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado a aplicar por alguna disposición legal o normativa", específicamente, por cuanto se refiere a sus catálogos de cuenta, al balance del periodo y a sus pólizas<sup>109</sup>.

Por otro lado, la jurisprudencia de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LAS CLÁUSULAS HABILITANTES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERAN EL DERECHO A LA LEGALIDAD (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)**, señala que las cláusulas habilitantes contenidas en el referido artículo en las mencionadas fracciones no vulneran el derecho a la legalidad, ya que basta con imponerse de su contenido para advertir que las bases y parámetros generales que delimitan la actuación de la autoridad (administrativa o, en su caso, del Ejecutivo Federal), se encuentran implícitas en el referido precepto que establece la materia específica a regular, es decir, lo relativo a los registros o asientos que se llevarán en medios electrónicos y lo atinente al ingreso de la información contable de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria<sup>110</sup>.

Lo anterior significa, que la autoridad tiene un límite en su actuación, constituido precisamente por el marco regulatorio de la materia a desarrollar, sin que obste que el artículo 28, fracciones III y IV, del CFF no establezca una serie de lineamientos pormenorizados para desarrollar los aspectos técnicos, operativos o de especialidad respectivos, pues además de que no existe disposición constitucional

---

<sup>109</sup> Consultable en <https://sjf2.SCJN.gob.mx/detalle/tesis/2012943>

<sup>110</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012930>

o legal alguna que obligue al legislador a pormenorizar dichos lineamientos, esa circunstancia no significa que la autoridad podrá actuar arbitrariamente ni constituye un impedimento para el ejercicio de la atribución otorgada por la cláusula habilitante, en tanto su ámbito de actuación está constreñido al marco regulatorio de la materia específica señalada.

Asimismo, la SCJN a través del criterio antes citado señaló que las citadas fracciones del referido artículo al remitir a disposiciones secundarias como el RCFF y las Reglas de Carácter General por sí mismas no pueden estar sujetas a los referidos principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica y, por ende, no pueden transgredirlos, al constituir precisamente la fuente de donde emanan las atribuciones de la autoridad administrativa para regular los aspectos técnicos u operativos de la materia específica a que se refieren, a través de la cláusula habilitante que contienen. En ese sentido, por su naturaleza jurídica, son los reglamentos y las reglas generales administrativas mencionadas las que, en todo caso, deben estar sujetas a dichos principios, a fin de respetar los límites y alcances acotados por la legislación a desarrollar.

En esta misma tesitura, la SCJN emitió el criterio jurisprudencial de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LOS ASIENTOS Y REGISTROS CONTABLES PARA EFECTOS FISCALES EN MEDIOS ELECTRÓNICOS, CONFORME A LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ACTUALIZA, POR SÍ MISMA, EL TIPO PENAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 111 DEL PROPIO CÓDIGO** a través de la cual señala que a obligación de llevar los asientos y registros contables para efectos fiscales en medios electrónicos (artículo 28 fracción III del CFF), no actualiza el supuesto del artículo 111, fracción II del mismo Código, toda vez que el tipo penal referido es la acción de llevar 2 registros de una

misma contabilidad con diferente contenido y no así, llevar un sistema contable para efectos operación y administrativos y otro para los efectos fiscales<sup>111</sup>.

Es importante señalar que el artículo 111, fracción II del CFF señala que se le impondrá sanción de 3 meses a 3 años de prisión a quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

Por otro lado, la SCJN al emitir el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL SISTEMA DE REGISTRO Y CONTROL DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO CONSTITUYE EN SÍ UN ACTO DE FISCALIZACIÓN (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)** consideró que la obligaciones prevista en las fracción III y IV del artículo 28 del CFF no constituye en sí un acto de fiscalización, sino que únicamente es el cumplimiento de obligaciones en materia fiscal que se actualizan con los avances tecnológicos, toda vez que facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter formal y agilizan los procedimientos de fiscalización, mismos que deben sujetarse a las formalidades previstas en el mismo CFF, por lo que no es necesario que, previo al cumplimiento de dichas obligaciones y particularmente, a la de enviar la información contable a través de la página de Internet del SAT, exista un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento<sup>112</sup>.

Ahora bien, de conformidad con el criterio jurisprudencial de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE**

---

<sup>111</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012927>

<sup>112</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012925>

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR.** la SCJN consideró que la obligación de ingresar la contabilidad de manera mensual señalada en el artículo 28, fracción IV del CFF en relación con las Reglas 2.8.1.4, 2.8.1.5 y 2.8.1.9 de la RMF para 2015 tiene un fin constitucional válido toda vez que evita las cargas administrativas tanto para los contribuyentes, como para las empresas, que se generaban para el cumplimiento de obligaciones fiscales y su supervisión<sup>113</sup>.

En relación con lo anterior, la SCJN emitió el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, NO VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD, EN SU DIMENSIÓN DE CONTROLAR LA DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN PERSONAL** a través del cual señala que las normas relativas a las obligaciones de llevar de manera electrónica la contabilidad electrónica, así como la obligación de presentar de manera mensual dicha contabilidad, no vulneran el derecho fundamental de privacidad, toda vez que la información que los contribuyentes se encuentran obligados a presentar de manera electrónica es información que está relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y no así con aspectos confidenciales o de su vida privada, así como que dicho derecho fundamental se encuentra limitado al cumplimiento de disposiciones de orden público<sup>114</sup>.

---

<sup>113</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012926>

<sup>114</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012922>

Asimismo, la SCJN el emitir el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA REGLA 2.8.1.4. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO HACER REFERENCIA A LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA** consideró que la Regla 2.8.1.4 de la RMF para 2015 no es violatoria del derecho de seguridad jurídica aun y cuando dicha Regla únicamente haga referencia a la fracción III del artículo 28 del CFF y no así a la fracción I del mismo artículo, toda vez que la existencia de la cláusula habilitante a través de la cual se le encomendó a la autoridad administrativa que definiera la forma en que deben llevarse los registros y asientos contables en medios electrónicos, lo cierto es que lo previsto en la regla citada se refiere a la obligación de llevar en medios electrónicos los asientos y registros contables para efectos fiscales<sup>115</sup>.

De igual manera, a través del criterio jurisprudencial **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO COLISIONAR CON EL DIVERSO ARTÍCULO 33 DEL CÓDIGO DE COMERCIO, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA** la SCJN señala que aun y cuando en el artículo 33 del Código de Comercio señala que los comerciantes puedan llevar y mantener un sistema contable como mejor le acomode y con los recursos que estime convenientes, lo cierto es que para efectos fiscales pueda hacer lo mismo, sino por el contrario debe atender a las disposiciones del CFF y de RMF y, por lo tanto, no existe una contradicción entre las porciones

---

<sup>115</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012928>

normativas citadas que ocasione una posible violación al derecho de seguridad jurídica<sup>116</sup>.

Por último, en relación con la porción normativa en estudio la SCJN al emitir el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL SUJETO OBLIGADO ENVÍA LA INFORMACIÓN RELEVANTE A LAS AUTORIDADES HACENDARIAS A TRAVÉS DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PREVISTOS PARA ESE EFECTO** considero que para que opere la caducidad de las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose de la contabilidad electrónica, el plazo para que se actualice la referida figura empieza a contar, respecto de cada envío, en la fecha en que el sujeto obligado haya presentado, vía electrónica, la información correspondiente, toda vez que es a partir de aquel momento en que la autoridad fiscal puede llevar a cabo el análisis de la información y, de presentarse el caso, establecer la posible irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del gobernado<sup>117</sup>.

- En relación con el Anexo 24 (Contabilidad electrónica)

La SCJN se pronunció en relación con el Anexo 24 de la RMF para 2015 a través de la cual señala que la autoridad fiscal excedió los límites de la habilitación legal que le fue conferida a través del artículo 28 del CFF, al encomendar al consorcio w3 la labor de desarrollar las disposiciones correspondientes para hacer operativo el sistema; lo que además de la insubordinación jerárquica que esa actuación provoca, ocasiona inseguridad jurídica al gobernado, al obligarlo a cumplir con ciertos lineamientos emitidos "por una comunidad internacional" y no por una autoridad competente, bajo algún procedimiento de creación normativa o bajo determinadas

---

<sup>116</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012923>

<sup>117</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012924>

exigencias mínimas de fundamentación y motivación, así como que dichos lineamientos y formatos para cumplir con la referida obligación, tenía que haber sido en idioma castellano o español, a fin de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes al permitirles conocer plenamente la forma de operar los formatos establecidos al efecto, lo cual no se hizo, ya que al ingresar a la página de internet <http://www.w3.org.>, se advierte que su contenido está en el idioma inglés; de ahí que el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica, la cual se desprende de la jurisprudencia de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2015, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.**<sup>118</sup>

En relación con lo anterior, la SCJN determinó que el efecto de la concesión del amparo en contra del Anexo 24 de la RMF para 2015 es desincorporar de la esfera jurídica del quejoso la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org.>, hasta en tanto el SAT formule y publique en alguno de los medios a su alcance los lineamientos a seguir para la generación de archivos XML en idioma español, misma que fue motivo de la jurisprudencia de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2015.**<sup>119</sup>

- En relación con las Reglas de la RMF

---

<sup>118</sup> Consultable en <https://sjf2.SCJN.gob.mx/detalle/tesis/2012921>

<sup>119</sup> Consultable en <https://sjf2.SCJN.gob.mx/detalle/tesis/2012920>

De conformidad con el criterio de rubro **CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. AL HABER CESADO LOS EFECTOS DE LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS RELATIVAS CONTENIDAS EN LAS DIVERSAS RESOLUCIONES MODIFICATORIAS DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, QUE CONSTITUYE LA REGLA GENERAL, ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO PROMOVIDO EN SU CONTRA** a través de la cual señala que en el caso de las Reglas 1.2.8.6, 1.2.8.7 y 1.2.8.8 de la Segunda Resolución de Modificaciones de la RMF para 2014, fueron derogadas con la entrada en vigor la RMF para 2015 ya que las Reglas 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.9 y 2.8.1.17 regulan lo mismo que las Reglas mencionadas anteriormente, esto es, a) La información que se debe enviar a la autoridad hacendaria a través del buzón tributario; b) La periodicidad para hacerlo; c) La obligación de proporcionar información requerida por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación o para atender solicitudes de devolución o compensación; y d) Las particulares que deben observarse en relación con los papeles de trabajo y los asientos de los registros contables, por lo que se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI de la LA<sup>120</sup>.

- En relación con las revisiones electrónicas

En relación con las revisiones electrónicas, la SCJN al emitir el criterio de rubro **REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO** consideró que las revisiones electrónicas no violan el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio toda vez que la revisión de la contabilidad del contribuyente puede realizarse no solo en el domicilio del contribuyente (visita de verificación), sino que también puede realizarse en las oficinas de la propia autoridad (revisión de gabinete), a través de los procedimientos de fiscalización previstos legalmente. En consecuencia, para

---

<sup>120</sup> Consultable en <https://sjf2.SCJN.gob.mx/detalle/tesis/2012919>

revisar la información que los contribuyentes ingresan a los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos implementados para agilizar los procedimientos de recaudación y fiscalización, como lo es, entre otros, el sistema de contabilidad electrónica, la autoridad hacendaria no debe observar las formalidades prescritas para los cateos, máxime que ese proceder no implica una intromisión al domicilio de los contribuyentes<sup>121</sup>.

- En relación con el sistema normativo de la contabilidad electrónica, el buzón tributario y revisiones electrónicas

De conformidad con el criterio de rubro **BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)**, la SCJN señaló que los artículos que señalan *i)* la obligación de llevar de manera electrónica la contabilidad, así como su integración (artículo 28 del CFF), *ii)* el medio de comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes a efecto de que el primero, lleve a cabo de manera más ágil la notificación de actos y resoluciones y, el segundo, se encuentre en posibilidad de presentar promociones, solicitudes, avisos, o cumplir con requerimientos así como, consultar su situación fiscal y cumplir con sus obligaciones fiscales (artículo 17-k del CFF) y *iii)* un procedimiento de fiscalización electrónica, conforme al cual, la autoridad hacendaria podrá ejercer sus facultades de comprobación con base en la información y documentación que obre en su poder, sobre rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones, y dictar, en su caso, una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que den lugar a la determinación de un crédito fiscal y la preliquidación respectiva, requerir la

---

<sup>121</sup> Consultable en <https://sif2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012940>

documentación e información correspondiente y notificar el resultado relativo a través del buzón tributario en lapsos breves (artículos 42 y 53-B del CFF), existe una estrecha vinculación entre dichas normas por lo que integran un sistema normativo para efectos de su impugnación, mediante el juicio de amparo indirecto<sup>122</sup>.

Confirma lo anterior, el criterio emitido por la SCJN de rubro **BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. CONTRA LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, SI SE IMPUGNAN CONJUNTAMENTE CON MOTIVO DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA OBLIGACIÓN DE ENVIAR A LA AUTORIDAD HACENDARIA LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)**, a través del cual se señala que aun y cuando las normas se hayan impugnado en su carácter de heteroaplicativo y algunas de ellas hayan iniciado su vigencia con anterioridad, lo cierto es que al ser un mismo sistema normativo, son impugnables en su integridad a partir del inicio de vigencia de la obligación aludida, siempre que la demanda se hubiese interpuesto dentro del plazo previsto en el citado artículo 17, fracción I de la LA<sup>123</sup>.

### **5.3. Crítica a los criterios emitidos por la SCJN**

Una vez expuestos los resolutivos, así como los criterios emitidos por la SCJN en relación con el tema planteado a lo largo del presente estudio, parte fundamental del mismo es realizar una crítica a los mismos, por lo cual el presente apartado únicamente de es una opinión del autor.

---

<sup>122</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012916>

<sup>123</sup> Consultable en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012915>

En relación con la contabilidad electrónica.

Previo a emitir la opinión respecto del tema en concreto, vale la pena recordar los datos que arrojó el último censo de población (año 2020) realizado por el Instituto Nacional de Geografía y Estadística:

En primer lugar, respecto a los datos de población, el referido Instituto señala lo siguiente:

- i) Total de población en México: 126'014,024
- ii) Total de población con edad igual o superior a 15 años: 94'258,740<sup>124</sup>

Ahora bien, en relación con los datos respecto de telecomunicaciones dicho Instituto, señala lo siguiente:

- iii) Total de usuarios de internet: 84'100,000
- iv) Total de usuarios de telefonía celular: 88'200,000
- v) Usuarios de telefonía celular con teléfono inteligente: 79'380,000
- vi) Usuarios que se conectan por redes inalámbricas a Internet a través de teléfonos inteligentes: 10'875,060
- vii) Usuarios de computadora: 44'400,000<sup>125</sup>

En relación con los datos anterior, es importante señalar que a pesar de que existe una diferencia socioeconómica muy grande entre la población de nuestro país, el

---

<sup>124</sup> Consultable en [https://www.inegi.org.mx/sistemas/olap/consulta/general\\_ver4/MDXQueryDatos.asp?#Regreso&c=](https://www.inegi.org.mx/sistemas/olap/consulta/general_ver4/MDXQueryDatos.asp?#Regreso&c=)

<sup>125</sup> Consultable en [https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2021/OtrTemEcon/EN\\_DUTIH\\_2020.pdf](https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2021/OtrTemEcon/EN_DUTIH_2020.pdf)

89% de la población activa tiene acceso a Internet, el 93.57% tiene teléfono celular, de los cuales, el 84.21% tiene teléfono celular con teléfono inteligente, así como el 47.10% de la población económicamente activa cuenta con acceso a una computadora.

En ese sentido, en opinión del autor la contabilidad electrónica en realidad más allá de causar un perjuicio a los contribuyentes ayudar a agilizar la vida de ellos, esto es, el 89% de la población económicamente activa cuenta con una conexión a Internet para simplificar su vida, como lo es realizar compras de cualquier índole, movimientos bancarios y hasta el cumplimiento de diversas obligaciones incluidas las fiscales.

No obstante lo anterior, no dejamos pasar por inadvertido que actualmente las personas económicamente activas tienen actividades profesionales ya sea de manera directa o, en su caso, a través de una entidad jurídica, se vieron afectados por actualizarse, ya sea en temas contables o en temas de informática, situación que generó una gran problemática ante los contribuyentes.

Por lo anterior, el autor del presente trabajo considera que, si bien el artículo 33 del Código de Comercio señala los requisitos mínimos para llevar una contabilidad operativa y el CFF en su artículo 28 señala los requisitos de la contabilidad fiscal, lo cierto es que las autoridades fiscales debieron organizar programas de capacitación a aquellos contribuyentes que lo necesitasen para el cumplimiento de obligaciones y no así, que buscarán la manera de hacerlo por sí solos.

En relación con el Buzón Tributario

Como lo mencionamos anteriormente, la gran mayoría de la población económicamente activa en el país cuenta con acceso a Internet, por lo que se considera que el método de comunicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes de manera electrónica es necesario para el día a día, toda vez que

como señalamos anteriormente, agiliza los procesos y facilita la vida de los contribuyentes.

No obstante, en opinión del autor, a pesar de que con la implementación del Buzón Tributario los contribuyentes pudieron acceder a mayores herramientas para el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como para la interposición de medios de defensa, lo cierto es que las autoridades fiscales han iniciado una serie de envío de comunicaciones a través de los cuales, se pretende que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales asustándoles de las consecuencias de su incumplimiento.

En ese sentido, el autor considera que más que un medio de comunicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes se trata de un medio de intimidación y terrorismo fiscal para el cumplimiento de obligaciones, situación que de ninguna manera se acepta.

Por lo anterior, el autor considera que el SAT debe cuidar mucho sus comunicaciones con los contribuyentes, de lo contrario, incluso se podrían intentar por parte de éstos últimos algún tipo de acción a nivel internacional para proteger sus derechos.

#### - Revisiones electrónicas

En relación con las revisiones electrónicas se considera que son violatorias de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, toda vez que la autoridad fiscal de manera arbitraria podría iniciar facultades de comprobación sin darle aviso al contribuyente y notificarle el oficio pre-liquidatorio, situación que aun y cuando la SCJN haya determinado que no es violatorio de los derechos de legalidad, seguridad jurídica, presunción de inocencia e inviolabilidad del domicilio, lo cierto es que si lo es.

Lo anterior, ya que de acuerdo al contenido del artículo 16 de la CPEUM se señala de manera textual *“nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente ...”*<sup>126</sup>, por lo que aún y cuando dichos papeles obren en poder de las autoridades fiscales, los mismos son para el cumplimiento de una obligación que se señala en el artículo 28 del CFF y no así, para la revisión de la integración de los documentos que integran la contabilidad electrónica.

Al respecto, consideramos que la manera en que la autoridad fiscal debiera ejercer estas facultades de comprobación de manera electrónica, es a través de la notificación del oficio del inicio del procedimiento de verificación a través del Buzón Tributario, siguiendo el mismo procedimiento que en el caso de visitas de verificación o revisión de gabinete, dándole oportunidad a los contribuyentes de manifestarse y aportar más pruebas para comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, no así al momento de emitir una resolución provisional.

En ese sentido, el autor considera que las revisiones electrónicas siguen siendo violatorias de derechos humanos aun y cuando la SCJN se haya pronunciado de manera contraria a la opinión del que suscribe, toda vez que como ha quedado asentado anteriormente, no cumple con lo dispuesto por nuestra CPEUM.

---

<sup>126</sup> Artículo 16 CPEUM. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla LA oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

(...)

Ahora bien, de acuerdo a la experiencia del autor, a la fecha del presente trabajo no tiene conocimiento que las autoridades fiscales hayan realizado alguna revisión electrónica, sino que todos los procedimientos de verificación se han realizado de manera tradicional e, incluso, en varios procedimientos de defensa se han hecho argumentos de defensa señalando que la información obra en su poder.

No obstante lo anterior, en opinión del autor en caso de que se presente una revisión electrónica, lo recomendable es acudir a los medios alternativos de solución de controversia como lo es la solicitud de acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a efecto de aportar las pruebas suficientes para desvirtuar los hechos y observaciones efectuados durante el procedimiento de verificación.

## **Conclusiones**

Primera. - En relación con los Sistemas electrónicos en materia fiscal vigentes a partir de 2014, el autor del presente trabajo concluye que de manera histórica en la legislación mexicana se empezaron a utilizar medios electrónicos, por lo que era cuestión de tiempo para que el Servicio de Administración Tributaria empezara a utilizar esta herramienta tecnológica para facilitar la declaración y pago de contribuciones, así como para estar en contacto con los mismos e, incluso, para iniciar la verificación del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal.

En ese sentido, con la reforma en materia fiscal del año 2014, el Servicio de Administración Tributaria implementó herramientas tecnológicas para mantenerse en comunicación con el contribuyente, para facilitar la declaración y el pago de contribuciones y la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, esto es, el buzón tributario, la contabilidad electrónica y las revisiones electrónicas, respectivamente.

Segunda. - En relación con la contabilidad electrónica y su revisión por parte de las autoridades fiscales, el autor del presente trabajo concluye que la entrada en vigor de las obligaciones en materia de contabilidad electrónica fueron de manera escalonada dependiendo el tipo de contribuyente, así como la excepción al cumplimiento de estas obligaciones, en el caso de aquellos contribuyentes que deben cumplir con la contabilidad electrónica deberán , *i)* integrar la contabilidad con los diversos documentos que se señalan en las disposiciones fiscales; *ii)* los registros o asientos que integren la contabilidad de llevarán en medios electrónicos y; *iii)* ingresar la contabilidad de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y, aquellos contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar de manera electrónica la contabilidad, deberán registrar sus operaciones a través de la misma página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en el apartado de “Mis Cuentas”.

A partir de la entrada en vigor de la reforma en materia fiscal de 2014, las autoridades fiscalizadoras podrán llevar a cabo de manera automática y sin previo aviso la revisión del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal, la cual, en el caso de detectarse errores, deberá notificar a través de los medios electrónicos (Buzón Tributario) un oficio preliquidatorio.

Tercera. - En relación con el juicio de amparo, el autor del presente trabajo concluye que el juicio de amparo se compone de 2 tipos diferentes, el directo que se tramita en contra de resoluciones que pongan fin a un juicio previo (administrativo, laboral, civil, mercantil, penal, entre otros) y existen reglas específicas para su interposición.

En el caso del juicio de amparo indirecto, juicio que es de trascendencia de estudio del presente documento, procede en contra de normas generales (de manera autoaplicativa o heteroaplicativa), actos u omisiones provenientes de un procedimiento cuando existan violaciones en el mismo que trasciendan en el resultado, contra actos de los tribunales fuera de juicio o después de concluido, actos de imposible reparación y actos que afecten a terceros.

Cuarta. - En relación con el juicio de amparo en contra de la contabilidad electrónica el autor del presente trabajo considera que desde el año 2014 y hasta el 2016 diversos contribuyentes interpusieron un juicio de amparo indirecto en contra de las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas, esto de manera autoaplicativa y heteroaplicativa.

Las normas impugnadas del Código Fiscal de la Federación, así como de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para los ejercicios fiscales 2014, 2015 y 2016 fueron consideradas por los contribuyentes como violatorias de derechos fundamentales como de legalidad, seguridad jurídica, derecho de audiencia, inviolabilidad del domicilio, entre otras.

Los juicios de amparo promovidos en contra de las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas fueron turnados en un primer momento para su estudio y resolución a los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa del País.

No obstante lo anterior, mediante Circular 013/2014 emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, todos aquellos asuntos a través de los cuales se impugnarán las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas se remitieron a los Juzgados del Centro Auxiliar de la Primera Región.

En ese sentido, los Juzgados del Centro Auxiliar de la Primera Región dictaron las sentencias correspondientes, mismas que fueron impugnadas a través del recurso de revisión previsto en la Ley de Amparo, los cuales fueron turnados a diferentes Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa del País.

Quinta. - En relación con la Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el autor del presente trabajo concluye que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia

de la Nación a efecto de resolver en definitiva el problema de constitucionalidad planteado por diversos contribuyentes que impugnaron las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas, ejerció la facultad de atracción originaria de los recursos de revisión con el fin de emitir criterios obligatorios para los Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito en Materia Administrativa.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estudió y resolvió de fondo 5 asuntos donde se planteó la inconstitucionalidad de las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas y, por lo tanto, emitió criterios jurisprudenciales que han sido motivo de análisis y estudio anteriormente.

Al respecto, los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaran que las normas que integran la contabilidad electrónica, el buzón tributario y las revisiones electrónicas son apegados a derecho y, por lo tanto, constitucionales toda vez que no resultan violatorias de los derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica, inviolabilidad del domicilio, presunción de inocencia, entre otros.

Es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación únicamente declaró como ilegal el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal al resultar violatorio de los derechos de legalidad y seguridad jurídica toda vez que las disposiciones operativas se encontraban en idioma inglés y, por lo tanto, dejaban en incertidumbre jurídica a los contribuyentes al no establecerse en idioma español.

A consideración del autor, los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, específicamente aquellos relacionados con las revisiones electrónicas pierden de vista los derechos fundamentales de privacidad, inviolabilidad del domicilio, legalidad y seguridad jurídica, toda vez que le permite a las autoridades

fiscales el inicio de facultades de verificación sin cumplir con los requisitos esenciales de los actos administrativos.

En ese sentido, en el caso de una revisión electrónica a través del cual se notifique el oficio pre-liquidatorio donde consten los hechos y omisiones derivado de inconsistencias en la contabilidad de los contribuyentes, a consideración del autor a efecto de mitigar la contingencia de revisiones ilegales es acudir a los medios alternativos de solución de controversias como lo es la solicitud de acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente donde se podrá aclarar dichas inconsistencias.

## Fuentes de información

### - *Bibliografía*

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Editorial Themis, 2012, 21 ed.

Arellano García, Carlos, Practica Forense del Juicio de Amparo, México, Porrúa, 2008, 17 Ed

Burgoa, Ignacio, El Juicio de Amparo, México, Porrúa, 1995, 32 ed.

Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, 22 ed., México, 1989

Carrasco Iriarte, Hugo, Amparo en Materia Fiscal, Controversia Constitucional y Acción de Inconstitucionalidad, México, Iure Editores, 2018, 2a ed.

Del Castillo del Valle, Alberto, Compendio de Juicio de Amparo, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2014, 3 Ed

Del Castillo del Valle, Alberto, Derechos Humanos, Garantías y Amparo, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2019.

Del Castillo del Valle, Alberto, Primer Curso de Amparo, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2012, 12 ed.,

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, Martínez Ramírez, Fabiola, (et al), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* Tomo II, Editorial UNAM-IIJ, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal, 2014.

IIJ – UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo I “A-B”, México, IIJ- UNAM, 1982,

IJ – UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo V “I-J”, México, IJ- UNAM, 1982,

Insignares Gómez, Roberto, Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, 2003,

López López, Patricia, “Código De Comercio, Código De Vanguardia. Implementación Del Comercio Electrónico, Incorporación De Los Medios Electrónicos A La Legislación Mexicana. Elementos De Impulso A Otros Ordenamientos” *La Vigencia del Código de Comercio de 1980*, México, UNAM- IJ- 2018.

Morineau Marta, El Derecho Comparado, Estudios jurídicos en homenaje a Marta Morineau, México, UNAM, 2006

Norma de Información Financiera A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera (NIF)*, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2014.

Ortega Carreón, Carlos Alberto, Derecho Procesal Fiscal, México, Porrúa, 2021, 3a ed.

Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa – UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, t. I.

Rodríguez Lobato, Raul, Derecho Fiscal, México, Oxford University Press, Tercera Edición, consultable en <https://biblioteca.oup.com.mx/reader/derecho-fiscal?location=eyJjaGFwdGVySHJZil6lmlkMDAyMSlslmNmaSl6li80LzlvMltBUFU4XS8xMTZbcHoyNDgtOV0vMzozNTcifQ==> el 19 de abril a las 10:00 horas

Rodriguez, Marcos del Rosario, "El Juicio De Amparo, Origen Y Evolución Hasta La Constitución De 1917. Tres Casos Paradigmáticos que Determinaron su Configuración". *El Juicio de Amparo en el Centenario de la Constitución Mexicana de 1917*, Tomo I, México, UNAM, 2017

Ruiz Torres, Humberto Enrique, Curso General de Amparo, México, Oxford University Press, 2007

Sánchez Gil, Rubén, La Aplicabilidad de Normas Generales y su Impugnación en Amparo, El juicio de amparo. A 160 años de la primera sentencia, México, UNAM-IIJ. 2019

Suprema Corte de Justicia de la Nación, La Ley de Amparo en Lenguaje Llano. ¿Por qué es importante para la protección de nuestros derechos?, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Manual del Justiciable en Materia de Amparo, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2009.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesauruso Jurídico de la SCJN, Juicio de Amparo, Índice Sistemático, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014.

- *Referencias electrónicas*

Aspel, *Contabilidad electrónica*, México, 2015, p. 1, consultable en <http://ftp.aspel.com/Tutoriales/COI/Que-como-ycuando-de-la-contabilidad-electronica.pdf> el 18 de abril a las 12:00 horas

Cámara de Diputados, Legislación Federal Vigente, Código de Comercio, consultable en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCom.pdf> el 15 de abril de 2021 a las 18:30 horas.

Cámara de Diputados, Legislación Federal, Código Fiscal de la Federación vigente, consultable en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf) el 16 de abril a las 18:45 horas.

Cámara de Diputados, Legislación Federal, Normas Reglamentarias Vigentes, Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, Consultable en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg\\_CFF.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf) el 18 de abril a las 12:50 horas

Cervantes García, Pablo, "Revisiones Electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse" *Puntos Finos*, México, enero 2017, Colegio de Contadores Públicos de México, consultable en <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf> el 19 de abril a las 09:00 horas

Consejo de la Judicatura Federal, Poder Judicial de la Federación, consultado el <https://www.dgepj.cjf.gob.mx/internet/expedientes/ExpedienteyTipo.asp> el 22 de abril a las 10:00 horas

Consejo de la Judicatura Federal, Poder Judicial de la Federación, consultable en [https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos\\_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA\\_0.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2016-11/10-2015%20%28APLAZAMIENTO%20CONTABILIDAD%20ELECTR%C3%93NICA%29%20FIRMA_0.pdf) el 22 de abril a las 11:00 horas

Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 2003, Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, consultable en

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=697849&fecha=24/04/2003](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=697849&fecha=24/04/2003) el 16 de abril a las 00:25 horas.

Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2002, Consultable en [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=733769&fecha=30/05/2002#:~:text=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20comercio%20exterior](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=733769&fecha=30/05/2002#:~:text=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20comercio%20exterior) el 15 de abril a las 23:15 horas.

Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2003, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2003, Consultable en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=701103&fecha=31/03/2003#:~:tex t=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20 comercio%20exterior](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=701103&fecha=31/03/2003#:~:tex t=El%20objeto%20de%20esta%20Resoluci%C3%B3n,excepto%20los%20de%20 comercio%20exterior) el 15 de abril a las 23:25 horas.

Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1998, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 1998, Consultable en [https://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4868880&fecha=09/03/1998](https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4868880&fecha=09/03/1998) el 15 de abril a las 22:00 horas.

Diario Oficial de la Federación, publicación del 11 de marzo de 2021, Ley de Amparo, consultable en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5613325&fecha=11/03/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5613325&fecha=11/03/2021) el 20 de abril a las 10:00 horas

Diario Oficial de la Federación, publicación del 21 de marzo de 1997, Resolución Miscelánea Fiscal, consultable en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4872468&fecha=21/03/1997](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4872468&fecha=21/03/1997) el 15 de abril a las 21:00 horas.

Gobierno de la República, *Reforma de la Hacienda Pública. Resumen ejecutivo*, México, 2015, p. 3, consultable en: [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66458/7\\_Hacendaria.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66458/7_Hacendaria.pdf) el 18 de abril a las 10:00 horas

Instituto Nacional de Geografía y Estadística, Censo de Población 2020, consultable en [https://www.inegi.org.mx/sistemas/olap/consulta/general\\_ver4/MDXQueryDatos.asp?#Regreso&c=](https://www.inegi.org.mx/sistemas/olap/consulta/general_ver4/MDXQueryDatos.asp?#Regreso&c=) el 31 de mayo de 2021 a las 12:00 horas

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española Consultable en <https://dle.rae.es/notificar> el 16 de abril a las 13:35 horas.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Consultable en <https://dle.rae.es/notificaci%C3%B3n> el 16 de abril a las 13:30 horas.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria *Buzón Tributario*, consultable en [http://omawww.sat.gob.mx/terceros\\_authorized/sindicos\\_contribuyente/Documents/buzon\\_tributario2014.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/terceros_authorized/sindicos_contribuyente/Documents/buzon_tributario2014.pdf) el 16 de abril a las 18:30 horas.

Servicio de Administración Tributaria, Normatividad aplicable en ejercicio fiscal 2011, Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/23042/resolucion-miscelanea-fiscal> el 16 de abril a las 12:52 horas.

Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2014, Consultable en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal> el 16 de abril a las 13:27 horas.

Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal> el 18 de abril a las 12:28 horas

Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021. Consultable en [https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-\(rmf\)-](https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-(rmf)-)

Servicio de Administración Tributaria, Normatividad, Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, Consultable en <https://www.sat.gob.mx/normatividad/20125/resolucion-miscelanea-fiscal> el 18 de abril a las 14:15 horas

Sobarzo Fimbres, Horacio, “La Reforma Fiscal en México”, *Comercio Exterior*, México, vol. 57, núm. 10, octubre de 2007, p. 833, consultable en <http://revistas.bancomext.gob.mx/rce/magazines/108/4/Sobarzo.pdf> el 18 de abril a las 11:00 horas

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación, consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0gpG> el 15 de abril de 2021 a las 19:00 horas

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación, consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=yfVZCh0lzyksx2HBZO2THwYx4i4uw/Qg880SgpCFA6dXciPkXJYlyTvV0k5x0Dbo> el 15 de abril a las 19:30 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Ley del Impuesto Sobre la Renta (Legislación Abrogada) Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=gRpVuBsiboRI4w5UvLY3Ne8fNSSmac+2nPkwLkhHCBNVupg3P5ykwzz29NzLtwc> el 15 de abril a las 23:00 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVeXEHhbdEuBJu+ycl6lwylrMboEr37WZJjBjiuD5R1Vg==> el 16 de abril a las 00:37 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVeXEHhbdEuBJu+ycl6lwylrMboEr37WZJjBjiuD5R1Vg==> el 16 de abril a las 10:00 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoResultadoBusqueda.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdWzWV8RhFZ27bkIFTaATovTcyyOSf5K6IG+tZlph3oMOd7H4Li13o+MTszaPFcxNqgZrxn8VutqNv5Sg8n+Pwf> el 16 de abril a las 12:40 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de 2012, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXpYTHnJRiXhMjdGe9+4J9ThqXyKz4PPwRu/rOjKBL0tw==> el 16 de abril a las 12:57 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, Consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdX002gJTZ/vonKQU74yOw+fLVSbtXBFREu7Ya7Npk8JNQ==> el 16 de abril a las 13:05 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2013, consultable en <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdV7dyLkSNpH/dlvwDVbeJZBWZD/0xICY3yETcdL3EL1Ww==> el 16 de abril a las 13:50 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG> el 16 de abril a las 17:00 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG> el 16 de abril a las 17:45 horas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sistema de Consulta de Ordenamientos, Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, Consultable en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXNrKvgRaZvY5vfxSOluJPMOuGrX08nZSAY/W6juA0qpG> el 18 de abril a las 09:30 horas.

