



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE
FRENTE A LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

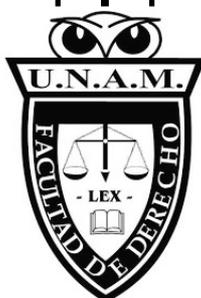
P R E S E N T A:

MARÍA DEL ROSARIO RODRÍGUEZ GARCÍA

No. de cuenta: 306195628

DIRECTORA DE TESIS:

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



MEXICO 2015

Ciudad Universitaria, D. F.



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.

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Por hacerte presente en cada segundo de mi vida, por permitirme llegar a este momento tan especial. Mi pasado, mi presente y mi futuro te pertenecen. Mi salud, mis sueños y mis temores pongo en tus manos.

A mis padres

*Mamita querida, **Margarita García Pérez**, por darme la vida, eres el ser humano más amoroso y amable que conocí jamás.*

*Papá, **Jesús Rodríguez Sandoval**, por tu incansable esfuerzo por darme una carrera, aunque como tú mismo dices “el beneficio es mío”, espero poder retribuirte con satisfacción en cada éxito, en cada meta y en cada nuevo sueño.*

Tú me has enseñado desde siempre a no rendirme jamás y a ser valiente.

Es un orgullo ser hija tuya.

A nuestra Alma Mater

La siempre distinguida Universidad Nacional Autónoma de México, por ser tan importante en el país. Es un orgullo ser parte de ti.

A nuestra Facultad de Derecho

Por el enorme prestigio con que se reconoce a todos los abogados que se forjan dentro de sus instalaciones llenas de vida, con el apoyo y ejemplo de los más distinguidos juristas, quienes transmiten en su enseñanza conocimiento y verdad. Porque los principios adquiridos son firmes e inquebrantables, me refiero al honor, a la responsabilidad y a la justicia que siempre buscamos en aras del derecho por encima de todos. Querida y distinguida Facultad, tus sueños son los nuestros.

A la Dra. Margarita Palomino Guerrero

Mi gran asesora de tesis, quien significa tantas cosas para mí, es el ejemplo de excelencia y elegancia más exacto que puedo dar. Mil gracias por la ejemplar y apasionada dedicación al estudio y al conocimiento, mismo que comparte de la manera más profesional a seres humanos con el deseo de ser licenciados, maestros, investigadores, empresarios, o aquellos quienes como yo en ocasiones deseamos tener una invaluable conversación con la persona que como nadie nos impulsa, nos inspira, y ayuda a ser mejores, sintiendo gran compromiso ante el apoyo brindado incondicionalmente.

GRACIAS DE TODO CORAZÓN.

Sin Ud., esto no hubiera sido posible.

A la Mtra. Edna Marta San Juan Valenzuela

Y a su distinguida familia, porque sin conocerme creyó en mi palabra dándome la mejor de las oportunidades para formarme como abogada fiscalista, cerca de su ejemplo, siempre profesional, siempre sabia, siempre integra, siempre prudente, siempre paciente, siempre amable y amorosa, por enseñarme que no hay problema que con reflexión y justicia no se pueda resolver. Por abrirme las puertas de su corazón y de su hogar. Mi querida Maestra, siempre pondré en alto su ejemplo y enseñanza tan valiosa en mi formación, solo me resta decir,

GRACIAS TOTALES.

Al Mtro. Julio César Lara Morales

Quien sembró en mí el afán por la construcción adecuada del pensamiento, del lenguaje y de la escritura, por esas horas de trabajo siempre enriquecedoras y llenas de aprendizaje, pero sobre todo por la comprensión.

A todos y cada uno de mis profesores y maestros

Porque de diferentes maneras han contribuido en mi formación, sepan que su trabajo ha sido gratamente aprovechado.

A mi familia, mi más grande tesoro,

Abuelitos: Victoria Sandoval y Jorge Rodríguez, por ayudarme desde el cielo, más cerca de Dios. †

Gregorio García, por cuidarme y besarme desde el cielo, más cerca de Dios y de los ángeles. †

Mis hermanas: Guadalupe Vianey, por tu paciencia tan increíble.

Gabriela, por hacerme inmensamente feliz, con tu compañía y tu apoyo.

Marisol, porque nadie mejor que tú logró enseñarme que es imposible comprender a una persona.

A mis cuñados: Ángel y Alfredo, por cuidar de mis hermanas.

A mis sobrinas: Luna Jaqueline "Titi", por enseñarme que se puede ser feliz y cariñosa sin importar nada.

Sofía, por enseñarme a ser fuerte en la vida.

Son la más dulce bendición.

A mis amigos

*Primeramente a la **Lic. María del Carmen Suárez Vera**, y a su hermosa familia, quien me ha enseñado que no se necesita una vida para formar una verdadera amistad, gracias por todo tu apoyo y confianza. Por escucharme, cuidarme y aconsejarme. Gracias también por ser un excelente ejemplo de abogado, pero sobre todo por alentarme y ayudarme a cumplir mis sueños.*

*A mi amiga, confidente y consejera, **Lic. Laura Lizeth Maceda Ruiz**, por enseñarme que en esta vida no hay nada más fuerte que la voluntad.*

*A mi entrañable amiga **Lic. Carmen Gonzaga Bailón**, porque a pesar del tiempo y la distancia siempre tienes un espacio reservado para mí.*

Amigos del alma

***Sandra y Poncho**, así como a sus familias por abrirme las puertas de su corazón y de sus hogares, siempre con respeto y como si fuera miembro de la familia, están presentes en todo momento.*

SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS

ÍNDICE

Introducción

CAPÍTULO I

FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL.

I.1 Revisión a la contabilidad del contribuyente.....	1
I.1.1 Visita domiciliaria.....	5
I.1.2 Revisión de gabinete.....	31
I.1.3 Revisión electrónica.....	48
I.2 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.....	55
I.2.1 Objeto y materia de la colaboración administrativa.....	69
I.2.2 Convenios de colaboración administrativa celebrados entre la SHCP y el GDF.....	72
I.2.3 Ordenamientos que integran el marco jurídico de la coordinación fiscal.....	79
I.3 Autoridades fiscales.....	88
I.3.1 Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	91
I.3.2 Tesorerías locales.....	94
I.3.3 Tesorerías municipales.....	105

CAPÍTULO II

VINCULACIÓN DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS CON EL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.

II.1 Consideraciones preliminares.....	109
II.2 Uso de medios electrónicos previo a la reforma del Código Fiscal de la Federación de 2014.....	114
II.3 Medios electrónicos contemplados en el Código Fiscal de la Federación vigente.....	121
II.3.1 Documentos Digitales.....	123
II.3.2 Firma Electrónica Avanzada (FIEL).....	123
II.3.3 Sello digital.....	126
II.3.4 Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).....	127
II.3.5 Contabilidad Electrónica.....	132

CAPÍTULO III

REVISIONES ELECTRÓNICAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

III.1 Buzón Tributario.....	138
III.1.1 Aspectos Generales del Buzón Tributario.....	138
III.1.2 Notificaciones Electrónicas.....	139
III.2 Revisiones electrónicas reguladas en el CFF y en el CFDF ambos del 2014.....	141
III.3 Fiscalización a la luz del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.....	154

CAPÍTULO IV

SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A UNA REVISIÓN ELECTRÓNICA.

IV.1 Principio de Certeza Jurídica.....	160
IV.2 Situación jurídica de los sujetos obligados en materia fiscal, antes, durante después de una revisión electrónica.....	160
IV.2.1 Contribuyente como obligado principal.....	171
IV.2.2 Responsable solidario.....	176
IV.2.3 Terceros relacionados.....	177

CONCLUSIONES.....	188
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	192
--------------------------	------------

Introducción

En virtud del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9-12-2013, se adicionó la fracción IX al artículo 42 del CFF, implementando la facultad de practicar Revisiones Electrónicas a través de una nueva figura denominada Buzón Tributario la cual se contempla en el artículo 17-k, fracción I del mismo ordenamiento. De lo cual surgió el interés por llevar a cabo esta investigación titulada “La Seguridad Jurídica del Contribuyente Frente a las Revisiones Electrónicas”, empleando el método que va de lo general a lo particular.

En el capítulo I se tocan los temas y conceptos que consideramos más importantes y sin los cuales no podríamos comprender la funcionalidad de las revisiones electrónicas, tales como las facultades de comprobación fiscal, la contabilidad, -justificando su importancia porque que las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete así como las revisiones electrónicas, tienen en común que la revisión hecha por las autoridades fiscales, recae en la contabilidad del contribuyente-, por lo que distinguimos entre las contabilidad fiscal y la financiera, que es la base de aquella que sirve como instrumento de las autoridades fiscales para el control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Por otra parte y dado que las facultades de comprobación fiscal derivan en procedimientos administrativos, se hace el desarrollo de los mismos conforme a las reglas establecidas en el CFF y a la luz de los principios generales, de legalidad, certeza y seguridad jurídica, que indudablemente deben materializarse en el proceder de las autoridades fiscales para evitar vulnerar y transgredir la esfera jurídica del contribuyente, por lo que destacamos las formalidades que se deben respetar durante el desarrollo de los procedimientos, así como las cuestiones de fondo respecto de la competencia y legitimidad de la autoridad que emite y ejecuta los actos, así como la fundamentación y motivación.

Después se abordó el tema del sistema nacional de coordinación fiscal, que es una institución de gran importancia para el desarrollo económico del país, con lo que comprendimos el principio de legalidad en el sistema de contribuciones, ya que tanto la imposición de las contribuciones como su liquidación y recaudación deben estar soportadas por la ley fundamental; gracias al desarrollo de este tema quedó esclarecido el panorama de los impuestos federales coordinados, su importancia y como es que las autoridades locales llegan a tener el carácter federal.

El capítulo II logró explicar y entender el funcionamiento básico de las TICS, ya que un entendimiento de los conceptos centrales de la informática y de las telecomunicaciones es necesario para comprender el marco legal de las tecnologías de referencia, así como identificar los alcances que las mismas tienen. Se explicaron los conceptos fundamentales que constituyó la base de las revisiones electrónicas, como el Documento Digital, la Firma Electrónica Avanzada, los Certificados de Seguridad, el Sello Digital, la contabilidad electrónica y el Buzón Tributario.

En el capítulo III, se desarrolló el procedimiento de las revisiones electrónicas con mayor detalle ya que es necesario entenderlo en el ámbito federal y en el local, para comprender la fiscalización por éste medio a la luz de lo que establece el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Por último, el capítulo IV, fue el tema central de ésta investigación, ya que en el explicamos nuestra postura en contra de las revisiones electrónicas, comparándolas con la visita domiciliaria y con las revisiones de gabinete, para dejar en claro que romper con el esquema que se ha llevado en el ejercicio de las facultades de comprobación, implica también violentar garantías y derechos del contribuyente; también se demostró que las deficiencias en las reglas establecidas en el artículo 53-B del CFF vigente, para llevar a cabo las revisiones electrónicas generan inseguridad jurídica para el contribuyente.

CAPÍTULO I

FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

La certeza es un valor legal abstracto.

Como la reina del ajedrez puede moverse en todas direcciones.

John Henry Merryman

I.1 Revisión a la contabilidad del contribuyente.

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal que este capítulo aludirá, se encuentran recogidas en nuestra legislación fiscal federal en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente (en adelante “CFF”).

El ejercicio de estas facultades implica llevar a cabo actos de autoridad, solo por quienes son autoridades fiscales, por lo que deben de sujetarse en todo momento a lo estrictamente establecido en la ley, conforme al principio de legalidad, para evitar transgredir la esfera jurídica del contribuyente con vicios de forma y/o de fondo, que indudablemente erosionan al Estado de derecho y repercuten de forma negativa en las arcas de la hacienda pública.

El objetivo intrínseco de estas facultades, es de comprobación, por lo que cabe preguntarse: ¿Que se busca comprobar? y la respuesta es:

De lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 42 del CFF vigente, se desprenden los siguientes aspectos a considerar:

Que las disposiciones fiscales sean cumplidas por los sujetos obligados, tales como los contribuyentes, los responsables solidarios y los terceros con ellos relacionados¹ en tiempo y forma.

Bajo este contexto, entre sus facultades como autoridades, se encuentra precisamente la de revisar la contabilidad de los contribuyentes que conforme a las disposiciones fiscales están obligados a llevarla, de lo que se deduce la importancia del papel que desempeña la contabilidad como elemento instrumental para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que se traduce a su vez en obligación formal fiscal² a cargo de los contribuyentes.

En el plano federal, el fundamento de las obligaciones fiscales formales, así como el conjunto de instrumentos para cumplirlas, se encuentran en el CFF y en el reglamento del mismo. Al respecto el artículo 28 del CFF vigente, dispone:

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

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; **en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.**”

¹ Se alude a los contribuyentes, como los obligados al pago de contribuciones y también a los responsables solidarios a que se refiere el artículo 26 del CFF, en sus diversas fracciones, entre los cuales se encuentran a los que la doctrina llama solidarios o retenedores, recaudadores, verificadores, sustitutos e incluso con responsabilidad objetiva; se menciona también a los terceros, que son aquellos sujetos que llegan a tener relación con el contribuyente, ejemplo de ellos son los proveedores de bienes o servicios, quienes conceden el uso o goce temporal de bienes o aquellos que se consideran así por el simple hecho de haber tenido injerencia en la relación tributaria surgida entre el contribuyente y el fisco. *Cfr.* Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, 4a ed., México, Porrúa, 2011, p.3.

² “Reciben este nombre las obligaciones que tienen por objeto hacer, no hacer, o permitir o tolerar las acciones de la autoridad fiscal.” Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado*, México, Mc Graw Hill, 2008, p. 111.

La última parte de esta fracción es relevante ya que nos remite al artículo 33 del Reglamento vigente aplicable a dicho Código, el cual se compone por el inciso A) que dispone a detalle los aspectos a considerar por concepto de información y documentación a que alude ese artículo, y por el inciso B) que contiene numerosas obligaciones formales de cómo llevar los asientos y registros contables; por ejemplo: tener carácter analítico, ser llevados por periodos cortos y detallados por fecha y concepto.

De lo que se desprende que el CFF a que se ha hecho alusión, no contempla una definición como tal de *contabilidad*, sino que especifica los aspectos que la integran y toda vez que la contabilidad es una ciencia independiente del Derecho Fiscal, es oportuno recurrir a un diccionario contable, encontrando la siguiente definición:

CONTABILIDAD: “Es un sistema de información, basado en el registro, clasificación, medición y resumen de cifras significativas que expresadas básicamente en términos monetarios muestra el estado de las operaciones y transacciones del ente económico contable.”³

En relación con la siguiente conceptualización de una estudiosa del Derecho Fiscal.

“Esa definición delimita el concepto a un sistema de información de cifras expresadas en términos monetarios de un ente económico, sin embargo, derivado del empleo y manejo de la misma, sabemos que significa mucho más que eso. La *contabilidad* es una disciplina que aporta información útil en la toma de decisiones económicas. Ha sido definida como *ciencia del patrimonio* porque su objeto es el estudio y la representación del patrimonio empresarial, tanto desde un punto de vista estático como dinámico.

...

El resultado de la contabilidad son *los estados contables o estados financieros*, los cuales resumen la situación económica y financiera de la empresa. Esta información le sirve a todo aquel que tenga algún interés sobre las finanzas del sujeto o la empresa.”⁴

De lo anterior, se infiere que son dos las vertientes en el uso de la contabilidad a saber: la contabilidad financiera, que funciona para conocer la

³ Empresa Informativa, *Diccionario Contable*, Colombia, www.ehu.es/danielgarcia/docencia/diccionario/pdf. Véase: http://www.msq-estudio-contable.com/jus/upload/files/images/DICCIONARIO_CONTABLE.pdf

⁴ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 157.

situación económica de una empresa u organización, y la contabilidad fiscal, entendida de la siguiente manera:

“Es aquella que se fundamenta en los criterios fiscales establecidos legalmente en cada país. Es innegable la importancia que reviste la contabilidad fiscal para los contribuyentes, los contadores y el fisco ya que comprende el registro y la preparación de informes tendientes a la presentación de declaraciones y el pago de impuestos. Es importante señalar que por las diferencias entre las leyes fiscales y los principios contables, la contabilidad financiera difiere mucho de la contabilidad fiscal, pero esto no debe ser una barrera para llevar en la empresa un sistema interno de contabilidad financiera y de igual forma establecer un adecuado registro fiscal.”⁵

Por lo que podemos concluir que la contabilidad como ciencia aplicada, es un sistema adoptado por las personas físicas y morales para llevar cuenta y razón de las operaciones y/o actos que impliquen uso de dinero, en tanto que, en términos legales, la contabilidad se entiende como todo aquello que proporciona información de interés para las autoridades revisoras con el fin de cerciorarse del cumplimiento a las obligaciones fiscales; aseveración que encuentra sustento en el artículo 28 del CFF vigente; en el cual, como ha quedado asentado, se describe toda la documentación e información que se comprenderá incluida en la misma, y la manera de llevarla.

De las facultades otorgadas a las autoridades fiscales en el catálogo del artículo 42 del CFF vigente, tres son las que recaen directamente sobre la contabilidad del contribuyente; por lo que se hará especial énfasis en la Revisión de Gabinete o de escritorio contemplada en la fracción II, la Visita Domiciliaria a que se refiere la fracción III y las novedosas Revisiones Electrónicas contempladas en la fracción IX, consideradas novedosas ya que estas facultades *“se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de estos en las obligaciones que se les imponen.”*⁶

⁵ *Ibidem*, p. 158.

⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p.1.

I.1.1 Visita domiciliaria.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente (en adelante "CPEUM"), reconoce el derecho humano de la persona a ser respetada en su *"corporeidad física, lo cual no tendría todos sus efectos dignificantes, si el mismo no se extendiera al reducto primario donde puede realizarse más íntimamente para alcanzar sus fines de superación personal."*⁷ Es decir, su domicilio. Este principio lo consagra la *garantía de seguridad jurídica* contenido al inicio del párrafo primero del artículo 16 de la CPEUM vigente, en el sentido de que *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones..."* por supuesto, debe tenerse presente lo que consagra la *garantía de legalidad*, que en forma amplia establece: *"sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."*

Lo anterior hace visible las dos partes en que está dividida nuestra Constitución; en palabras de Tena Ramírez, una que erige como limitaciones a la autoridad, ciertos derechos de la persona -parte dogmática-, y otra que organiza a los poderes públicos entre sí -parte orgánica-.⁸ Es decir, dentro del orden jurídico constitucionalmente establecido,⁹ el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que está sujeto cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados.

⁷ V. Castro, Juventino, *Garantías y amparo*, 9ª ed., México, Porrúa, 1996, p. 67.

⁸ Cfr. Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, 1989, pp. 22-24.

⁹ El cual puede considerarse en dos aspectos distintos: a) como constitutivo y creador de los órganos que permiten el ejercicio de la función pública, estableciendo competencias, y estableciendo las atribuciones de los órganos públicos reconocidos, y b) como garantía que se otorga a las personas en el sentido de asegurar que sus derechos y libertades podrán ser ejercidos sin cortapisas y sin abusos precisamente porque el poder público se encuentra limitado por él, en forma tal que un acto de autoridad que no se funde en las facultades y atribuciones que expresamente le otorga la Constitución o que contradiga a lo expuesto en nuestra Ley Suprema será objeto de impugnación por parte de la persona cuyos derechos fueron violados. Cfr. V. Castro, Juventino, *op. cit.*, p. 172.

Es así, que dentro de ese orden jurídico, el gobernado en su carácter de contribuyente, adquiere el estatus de sujeto pasivo, en tanto que, el titular de la potestad tributaria con facultades de comprobación, adquiere el de sujeto activo. En la doctrina se conoce como relación jurídico-tributaria. De ahí que tratándose de las autoridades fiscales, el legislador solo puede facultar a estas, para emitir los actos de molestia que en función de la obligación de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, establecida en el artículo 31 primer párrafo fracción IV de la CPEUM vigente, tienden a verificar su cumplimiento, pues solo en relación con esta se justifican sus facultades e incluso su existencia.

Bajo ese orden de ideas, las visitas domiciliarias están previstas como excepción al derecho humano de inviolabilidad del domicilio y de los papeles del gobernado, previsto en el décimo sexto párrafo del artículo 16 constitucional, de la siguiente manera:

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

(Lo destacado es propio)

Es importante hacer notar que una orden de cateo difiere de la orden de visita domiciliaria, puesto que la primera se relaciona con responsabilidades penales y tiene por objeto la aprehensión o el retiro de un objeto que comprueba la comisión de un delito, mientras que las segundas se refieren a responsabilidades del orden administrativo, limitándose a inspeccionar un lugar, libros o papeles, sin que esté permitido recoger ningún objeto.

Más relevante es subrayar, que esta disposición realmente se refiere a la facultad de las autoridades administrativas -no de las judiciales-, para comprobar principalmente en las negociaciones mercantiles, el cumplimiento de los

reglamentos de policía, de los sanitarios o de las disposiciones fiscales, razón por la cual se realizará solo excepcionalmente en el domicilio de su casa habitación.

De lo que se infiere, que el hecho de que la última parte del párrafo en cuestión establezca: “...sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...” de ninguna manera debe interpretarse de modo que se pretenda cumplir con las que permiten la aprehensión de personas o secuestro de objetos; sino a las exigidas en cuanto al contenido de la orden, según lo dispone el decimoprimer párrafo del mismo precepto: “**En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia...**”

No obstante que deben seguirse las formalidades prescritas para los cateos, y que la expedición de la orden para su ejecución corresponde solo a la autoridad judicial, tal y como lo señala el párrafo constitucional anteriormente transcrito; cabe precisar que tratándose de la orden de visita, esta corre a cargo de una autoridad administrativa, ya que el concepto de autoridad varía según se desahogue una orden de cateo o una orden administrativa, tomando en cuenta que “*las normas constitucionales no sólo deben examinarse en rigor de acuerdo a la letra del texto que las contiene, sino que deben interpretarse atendiendo fundamentalmente al verdadero sentido del precepto constitucional, a su fin real. Así, al disponer el artículo 16 constitucional que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias no la constriñe únicamente al hecho de realizar únicamente su ejecución física, sino también a su antecedente lógico: ordenarlas.*”¹⁰

¹⁰ Tesis Aislada en materia Administrativa, de rubro: VISITAS ADMINISTRATIVAS ORDENES DE. NO DEBEN EMANAR DE LA AUTORIDAD JUDICIAL. CONSTITUCIONALIDAD DELARTICULO 31, FRACCION VIII, DE LA LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Amparo en revisión 2656/86, 26 de mayo de 1987, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Vol. 217-228, Primera parte, p. 81.

De todo lo anterior se entiende que la orden de visita domiciliaria en relación con el primer párrafo del artículo 16 constitucional, es considerada como un acto de autoridad; y *la molestia*, como contenido de dicho acto, “*equivale a una simple perturbación a la persona, su familia, su domicilio, sus papeles, o las posesiones de aquella, sin satisfacer los requisitos que señala la disposición constitucional.*”¹¹

Haciendo una interpretación armónica de las garantías de seguridad jurídica y legalidad, contenidas en el primer párrafo del artículo 16 constitucional que ha quedado transcrito en lo conducente, se advierte que el acto de molestia concretizado en la orden de visita, requiere para ser legal:

a) Que sea emitido por **autoridad competente** y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con el que se suscribe **y el dispositivo legal o reglamentario, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación**, ya que de lo contrario se dejaría al gobernado en estado de indefensión, pues sin conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emite no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si este es o no conforme a la ley o a la Constitución; para que en su caso este en aptitud de alegar además de la legalidad del acto, la del apoyo en que se funda la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que estos se encuentren en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental.¹²

¹¹ V. Castro, Juventino, *op. cit.*, p. 237.

¹² *Cfr.* Jurisprudencia Número P./J.10/94, de rubro: COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Contradicción de tesis 29/90 entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito, 17 de junio de 1992, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, No. 77, Mayo de 1994, p. 12.

b) Debidamente ***fundado y motivado***; es decir, señalar el apoyo jurídico y expresar los razones o motivos que la llevaron a concluir que el caso en particular, encuadra en el supuesto previsto por la ley. Nos sirve de apoyo el siguiente criterio que señala expresamente:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE. Para que la autoridad cumpla la **garantía** de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal, en sus determinaciones debe citar el precepto que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el acto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.”¹³

Se considera que la falta de fundamentación y motivación constituye una omisión de fondo, ya que en todo acto de molestia en que se omite respetar esta garantía jurídica trae consigo graves daños al particular y no debe ser el único que sufra los daños de su violación. Nos sirve de apoyo el siguiente criterio que señala expresamente:

“GARANTÍA DE MOTIVACIÓN. SU CUMPLIMIENTO EN LAS ÓRDENES DE VISITA. Considerando que la garantía de motivación se cumple si se hace señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas de la emisión del acto, resulta que la autoridad administrativa que emita una orden de visita dará cumplimiento a la garantía referida, si formula una explicación de su objeto, cuales documentos serán objeto de la visita, los periodos temporales dentro de los cuales se pretende constatar si éste dio o no cumplimiento a sus obligaciones, esto para dar oportunidad al contribuyente de preparar su defensa, con lo que evidentemente, si la autoridad emisora de la orden de visita cita únicamente los preceptos legales aplicables al caso, solo cumple la garantía de fundamentación pero no sucede así con la de motivación, las que deben darse conjuntamente en el acto de molestia, pues con faltar alguna de ellas generaría la inconstitucionalidad del acto.”¹⁴

c) **Sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos**, reiterando que respecto de las formalidades prescritas para los cateos, debe entenderse en estricto sentido de lo que atañe únicamente a precisar

¹³ Tesis Aislada, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en revisión 7228/67, 24 de julio de 1968, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Vol. CXXXIII, Tercer parte, p. 63.

¹⁴ Jurisprudencia en materia Administrativa, Número 1.4º.A.J.20, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, No.55, Julio de 1992, p. 29.

el nombre de la persona a quien se dirige el acto de molestia, el lugar en que habrá de desahogarse la visita y el objeto de la misma.

Respecto de este requisito, nos sirve de apoyo el siguiente criterio que señala expresamente:

“ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. CAUSAN PERJUICIOS EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SUS DESTINATARIOS. Las órdenes expedidas por las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, causan perjuicio directo e inmediato al gobernado en su persona, familia, papeles o posesiones, en franca violación al artículo 16 constitucional, por lo que las actas que de ellas deriven se encuentran viciadas de origen; **sostener lo contrario, aduciendo que solamente se causarán dichos perjuicios hasta que el procedimiento se tramite y se dicte la resolución correspondiente, sería tanto como derogar el precepto constitucional en comento y permitir a las autoridades administrativas realizar dichas visitas en forma indiscriminada, sin posibilidad alguna de sujetarlas a control constitucional.**”¹⁵

(Lo destacado es propio)

En efecto, a la luz de esos requisitos, la orden, como la visita domiciliaria, son actos de autoridad emitidos por un servidor público en ejercicio de funciones públicas, que entrañan la manifestación unilateral y externa de su voluntad de introducirse a través de sus agentes al domicilio particular, social o fiscal del sujeto pasivo designado en la orden de visita. Ambos son actos permitidos constitucionalmente, sin embargo, implican la imposición de una molestia en perjuicio del particular, por lo que se consideran susceptibles de afectar en forma directa e inmediata derechos sustantivos del gobernado, como la inviolabilidad del domicilio; por lo tanto, reviste una ejecución irreparable. Esa misma naturaleza jurídica, permite su impugnación inmediata a través de los medios de defensa establecidos en las leyes, ya sea que se le considere como el acto con el cual da inicio el procedimiento de verificación o como acto autónomo.

¹⁵ Tesis Aislada en materia Administrativa Número XIX.2o.15 A, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, t.VIII, enero de 1998, p. 1134.

Al margen de lo antes referido, respecto de la ley fundamental, la orden de visita domiciliaria expedida por autoridades administrativas tiene la finalidad de hacer constar en escrito el acto autoritario para hacer efectiva la visita domiciliaria, y así estar en posibilidad de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, situación que indica que estamos frente a las facultades de comprobación fiscal establecidas en la ley secundaria; en ese orden de pensamiento, la fracción III del artículo 42 del CFF vigente, contempla la consistente en practicar **Visita Domiciliarias**.

Por otra parte, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 42 del CFF vigente, las facultades de comprobación, se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. En este caso, la orden de visita constituye ese primer acto, dando inicio al desahogo de la visita para revisar la contabilidad de los contribuyentes; por lo que viene a colación lo establecido en el artículo 38 del CFF vigente, en cuanto a los requisitos que deben contener los actos administrativos que se deban notificar y entre los cuales recae el equivalente de los establecidos constitucionalmente; esto es:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital. (*Mandamiento escrito*)
- II. Señalar la autoridad que lo emite. (*Autoridad competente*)
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. *Estar fundado, motivado* y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación.

Consideramos que por lógica, el requisito de la ostensión de la firma del funcionario competente debería especificarse dentro de la fracción que refiere a la autoridad competente y no en la que apunta a quien ésta se dirige. Dicho precepto también regula lo referente a documentos digitales, la implicación de la Firma Electrónica Avanzada y el Sello Digital, sin embargo esos conceptos son objeto de análisis de otro capítulo que se desarrolla más adelante.

A mayor abundamiento, el artículo 43 del mismo ordenamiento, dispone que en la orden además se deberá indicar:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita.
- III. Los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita. (Tratándose de la revisión de comprobantes fiscales o de comercio exterior)

En suma, se trata de requisitos relativos al contenido de la orden de visita, los cuales son la base de la actuación de los visitadores para hacer la entrega de la respectiva orden en vía de notificación al sujeto visitado; aspecto que se detalla más adelante.

En virtud de que el contenido de los referidos numerales no debe entenderse aisladamente, sino de manera relacionada con el contenido de los párrafos primero, decimoprimer y decimosexto del artículo 16 constitucional, podemos puntualizar los requisitos que debe satisfacer la orden multicitada, ya que de lo contrario, es decir, ante su ausencia, las resoluciones administrativas que lleguen a emitirse en perjuicio del contribuyente, resultarían en **nulidad lisa y llana**, por ser producto de un acto viciado de origen, pues como se ha dicho, la orden constituye en esencia el origen del proceder discrecional de las autoridades fiscales respecto de la visita domiciliaria.

Dichos requisitos son:

✓ **Exista un mandamiento.** El término “mandamiento” se desprende del artículo 16 constitucional, y el *Diccionario de la Real Academia Española*, lo define como “*Precepto u orden de un superior a un inferior*”,¹⁶ entonces hay que responder dos cuestiones ¿Quién, con ese carácter de superior emite la orden? y ¿a quién, con carácter de inferior la dirige? De la lectura de una orden que se toma como ejemplo vemos que “cierta autoridad” da la orden dirigiéndose al contribuyente, lo que nos parece inadecuado ya que el contribuyente no se practicará así mismo la visita domiciliaria, nos parece más apropiado entender que la autoridad administrativa ordena la práctica de una visita domiciliaria a otros funcionarios autorizados o con facultades delegadas para realizarla, ejemplo de ellos son los visitadores, inspectores o auditores.

✓ **Conste por escrito.** A la luz del principio de seguridad jurídica, esta exigencia tiene como finalidad otorgar certeza y seguridad del contenido de la orden al contribuyente, ya que no es suficiente que los visitadores que se ostenten como auditores o inspectores con credenciales expedidas por la autoridad fiscal actúen de manera verbal.

✓ **Este emitida por autoridad competente.** La autoridad ordenadora, debe tener facultades conferidas por ley o reglamento; debe decirse que “*si la facultad o facultades se las otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla (s), porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.*”¹⁷

✓ **Efectuarse en el domicilio fiscal.** Se ha hecho mención a la visita domiciliaria como acto de molestia, en relación con la garantía de seguridad jurídica contenida en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que si bien es

¹⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª ed., Madrid, Espasa Libros, S. L. U., 2014. Véase: <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>

¹⁷ Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p. 23.

cierto se refiere además de la persona a su familia, domicilio, papeles o posesiones; el verdadero punto de partida es la persona humana por lo que debe considerarse al resto de los señalamientos como meras extensiones de ella, luego entonces, si dicha garantía se refiere a la seguridad de la persona en su casa habitación y del contenido de dicho artículo constitucional no se desprende lo que debe entenderse por domicilio fiscal, es menester apegarnos a lo dispuesto en la ley secundaria, ya que las visitas domiciliarias fundamentadas en la fracción III del artículo 42 del CFF vigente, tienen por objeto comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y estas, como ya se dijo, en principio se llevaran a cabo en las negociaciones mercantiles y excepcionalmente en la casa habitación, máxime que el lugar señalado en la orden de visita, no implica necesariamente que ese sitio sea el domicilio fiscal de ésta, ya que el carácter de domicilio fiscal no se rige por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, sino por aquel en el que tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de estas.

Según lo dispuesto en el artículo 10 del CFF vigente, cuando las personas físicas realicen actividades empresariales, se considerará como domicilio fiscal, el del local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, el que utilicen para el desempeño de sus actividades y únicamente en los casos en que la persona no cuente con un local, su casa habitación.

Con la reforma al CFF para 2014 se ampliaron estas opciones estableciendo que cuando el contribuyente no haya sido localizado en las opciones anteriores, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

✓ **Consignar el nombre del visitado.** Tratándose de las visitas domiciliarias que deban efectuarse en el domicilio fiscal, las ordenes obligatoriamente deberán ostentar el nombre o nombres de las personas a las que se dirige, y solo en caso de ignorar el nombre o nombres del destinatario, se deberán señalar los datos

suficientes que permitan su identificación, situación que se presenta al tratarse de órdenes de verificación en materia de comercio exterior. En tal suerte los datos podrán ser obtenidos al momento de efectuarse la visita domiciliaria.

Otra excepción se presenta en caso de tratarse de personas morales y esta se dirige al Representante Legal, sin que sea obligatorio asentar su nombre por carecer la autoridad de este dato, a lo que es aplicable el criterio adoptado en la Jurisprudencia Administrativa 2ª./J.54/2004, en la parte que medularmente establece que *“tratándose de personas morales, dicha garantía de certeza jurídica se cumple al dirigirse el citatorio a su representante legal, sin que sea necesario señalar su nombre por desconocerlo la autoridad”*¹⁸

✓ **Fundada y motivada.** Significa que la orden debe contener los preceptos jurídicos en que se apoya la emisión del acto de molestia, así como los razonamientos lógicos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a cierto contribuyente, es decir, debe consignar el por qué y las razones que orillen a su emisión. A mayor abundamiento, expresar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que toma en consideración la autoridad respecto de cierto contribuyente, es decir, para cumplir con esta exigencia es necesario que la motivación sea específica y no genérica, ¿pero de qué modo se cumple con tal precisión? Para ello es necesario que la autoridad justifique por qué se ha seleccionado para ser objeto de la visita domiciliaria, por ejemplo referir que con base en el giro o actividad del contribuyente, en su calidad de pequeño, mediano o grande contribuyente. Siendo imprescindible que exista perfecta adecuación entre los motivos expresados y los fundamentos utilizados.

✓ **Contenga firma autógrafa.** Esta debe corresponder a la autoridad emisora y debe ser siempre auténtica. No se satisface este requisito con el facsímil, ni con copia que lo contenga ya que la autoridad no podrá subsanar dicha irregularidad

¹⁸ Jurisprudencia en materia Administrativa Número 2a./J.54/2004, recaída en la contradicción de tesis 16/2004-SS, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t.XIX, Mayo de 2004, p. 615.

aunque exhiba en juicio el original en el que conste firma autógrafa. La ausencia de la firma autógrafa resultaría en la invalidez del acto.

✓ **Se precise el objeto.** Se refiere a las obligaciones o contribuciones a que esta afecto el particular y que serán revisadas para la comprobación integral de las obligaciones tributarias. Especificando de manera precisa y detallada las contribuciones que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

✓ **Señale el periodo sujeto a revisión.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 del CFF vigente, las autoridades hacendarias pueden ejercitar las facultades de comprobación que el mismo contempla, sin que se establezca alguna limitante en cuanto a los periodos que pueda abarcar la revisión, sin embargo, de lo dispuesto en el artículo 67 del mismo ordenamiento, se desprende que las facultades de comprobación se extinguen en cinco años contados a partir del día siguiente en que el crédito fiscal sea legalmente exigible. Por lo que la mención del ejercicio (s) fiscal (es) revisado (s), es indispensable para no transgredir dicha disposición.

✓ **Sujetándose a las leyes respectivas.** En este sentido debe entenderse por leyes respectivas a las que atienden a la naturaleza del acto y a las cuestiones jurídicas que constituyen el desarrollo de aquél, por ejemplo: *“si la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ejerce la tiene otorgada; requisitos que debe satisfacer la orden de visita; como debe iniciarse la visita domiciliaria ordenada; aumento o sustitución de visitadores; sustitución de testigos; acceso de los visitadores al o a los establecimientos del visitado; reglas a seguir para el desahogo de la visita domiciliaria...”*¹⁹.

Al respecto, Margáin Manautou, refiere que *“tanto nuestra doctrina como nuestros tribunales aluden a esos requisitos como formales y no esenciales como*

¹⁹ Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p. 69.

*el los considera,*²⁰ en lo que estamos de acuerdo por tratarse de los elementos permanentes e invariables de los cuales se desprende la naturaleza del acto de molestia.

En ocasiones, se ha sostenido erróneamente que el uso de las facultades de comprobación fiscal, constituye un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, a lo que la entonces Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACIÓN ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN.- El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de las facultades de fiscalización, estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.”²¹

Precisando que el artículo 238 del CFF, a que hace referencia la cita anterior, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del 2005, cuyo contenido sustancial recoge el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente.

Por otra parte, necesariamente se requiere la demostración de que el destinatario tuvo conocimiento del acto de autoridad que debe cumplir, (refiriéndonos a la orden de visita), y así estar en posibilidad de dar oportuna respuesta en defensa de sus intereses en cuanto al fondo y forma del asunto.

Ahora bien, es importante identificar el momento en el que inicia el procedimiento de verificación fiscal. Este por lo regular se presenta cuando se

²⁰ *Idem.*

²¹ Véase en Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p. 2.

practica la notificación del acto autoritario de molestia al contribuyente, por lo que los actos posteriores deberán considerarse como actos procesales, es decir, todos aquellos que se emitan a partir del acto inicial y hasta el resultado de la resolución definitiva.

Por lo que, habiendo agotado la reseña de los requisitos que debe satisfacer la orden de visita domiciliaria en cuanto a su contenido; lo oportuno es hablar de las formalidades que el visitador debe observar en su actuación, sobre cuatro aspectos medulares:

➤ **Entrega de la Orden:** En vista de que la notificación se constituye en requisito de eficacia del acto administrativo a pesar de tener vida jurídica independiente, -ya que su validez se juzga con criterios jurídicos distintos de los del acto administrativo que se notifica por no constituir una resolución administrativa, y toda vez que no es una declaración de la voluntad de la administración, sino una comunicación de esta-, no tiene contenido propio, sino que transmite el del acto que la precede, por consiguiente al dar eficacia al acto administrativo, la notificación obliga al particular a cumplirlo. Además, la notificación es requisito indispensable para que opere el carácter ejecutorio del acto, pues la administración no puede válidamente ejecutar el acto sin haberlo previamente notificado.

Razones suficientes para concluir que resulta lógico que este carezca de eficacia mientras que no sea entregado al que deba cumplirlo o al interesado en vía de notificación; el CFF vigente, establece que en caso de que los visitadores designados se presenten en el domicilio indicado y no se encuentre al visitado o a su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre para que cualquiera de ellos los esperen a hora determinada del día siguiente y estar en posibilidad de hacer la entrega de la misma, solo en el supuesto de hacer caso omiso del citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

- **Identificación de los visitantes.** Es obligatorio para darle certeza al contribuyente de que son el personal designado por la autoridad competente y cuyos nombres constan en la orden.

- **Designación de testigos.** Los visitantes harán el requerimiento a los contribuyentes para que designen a dos testigos; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán.

- **Levantamiento de actas circunstanciadas.** En este respecto y toda vez que estamos frente al desarrollo de la visita domiciliaria, debemos considerar lo establecido en la última parte del decimosexto párrafo del artículo 16 constitucional que dispone: *“levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”*

En párrafos anteriores ha quedado explicada la diferencia entre la orden de cateo y de la orden de visita, por lo que debe entenderse en vez de lugar cateado el lugar donde se desarrolla la visita domiciliaria. Aleatoriamente en la fracción I del artículo 46 del CFF vigente, se establece: *“De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitantes.”*

Por lo que debe entenderse que no solo deberá levantarse acta circunstanciada al concluir la visita, sino cada vez que los visitantes se constituyan en el domicilio fiscal máxime tratándose del inicio, que es cuando se entrega la orden al visitado o a su representante -y si no se encuentra uno u otro con quien se encuentre en el domicilio, previo citatorio-, se identifican los visitantes y se hace el requerimiento de designación de testigos por el visitado y en caso de negativa se hará tal designación por parte de los visitantes.

Además de que las visitas domiciliarias por lo general no se desahogan en un solo día si no que se prolongan por varios días e inclusive semanas o meses, las cuestiones fundamentales del inicio y terminación necesariamente deben traer aparejada la elaboración de su respectiva acta, al amparo de la lógica y la seguridad jurídica del visitado, respetando en todo momento las circunstancias de tiempo, modo y lugar, con la mayor exactitud. Encontrando cabida el siguiente criterio que señala expresamente:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU NOTIFICACIÓN Y ENTREGA DEBEN CIRCUNSTANCIARSE EN EL ACTA PARCIAL DE INICIO EL DÍA DE SU LEVANTAMIENTO YA QUE DE NO SER ASÍ ÉSTA CARECERÍA DE EFICACIA PROBATORIA Y SE CONTRAVENDRÍA LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL VISITADO. Tratándose de la notificación de la orden de visita domiciliaria, la actuación de los visitadores queda sujeta al levantamiento del acta de inicio -que deberá ser firmada por dos testigos-, en la que se hará constar, si así fuere, como el visitado o su representante no hizo acto de presencia, a pesar del citatorio que previamente se le había dejado, la notificación y entrega de la orden se entendieron con quien se encontró en el lugar de la diligencia. Luego, si la notificación y entrega de la orden de visita se hacen el día en que los visitadores se constituyen en el lugar o lugares designados en la orden, es en el acta parcial de inicio en la que precisamente debe asentarse ese hecho, porque la circunstanciación de las actas de visita domiciliaria debe constar en el propio documento que las contiene y no en uno diverso; por ende, si no aparecen en el acta de inicio la entrega y notificación de la orden deberá entenderse que ese acontecimiento no se produjo. De admitirse que la notificación de la orden obre en acta disímil a la parcial de inicio de la visita y que aquel hecho sólo quede sujeto a las formalidades del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, significaría privar de eficacia probatoria al acta inicial y contravenir la seguridad jurídica del visitado. En ese sentido, si cada acta de la visita se entiende referida a los hechos u omisiones acaecidos el día de su fecha y se tiene de manera destacada que en la parcial de inicio lo primordial es la notificación y entrega de la orden de visita, ello basta para admitir que en la circunstanciación de esa acta ha de obrar necesariamente tal hecho; en consecuencia, es en el acta parcial de inicio donde debe constar la notificación, pues de no suceder de ese modo se concluirá que no se acató debidamente el enunciado normativo contenido en la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.”²²

Así pues, en tales actas se harán constar los hechos conocidos y que estén relacionados con el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente y de los demás obligados para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo sujeto a revisión, cabe mencionar que una vez que sean consignados en las actas los hechos y las omisiones, estos hacen prueba de su existencia respecto de las contribuciones a cargo del visitado.

²² Jurisprudencia en materia Administrativa Número VI.3o.A.J/64, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, Diciembre de 2007, p. 1561.

Las circunstancias de carácter concreto que se presenten en el transcurso de la visita, también se harán constar en actas parciales o complementarias levantadas con las mismas formalidades.

En la última acta parcial se hará mención expresa de todos esos hechos y omisiones conocidos del contribuyente durante el desarrollo de la visita y que entrañen incumplimiento de disposiciones fiscales así como de los conocidos de terceros. Entendiéndose que de conformidad con el contenido de la fracción VII del artículo 46 del CFF vigente, todas las actas parciales forman parte integrante del acta final.

Ejemplo de actas que pueden levantarse con motivo de las Visitas Domiciliarias, las cuales son enunciativas más no limitativas, son las siguientes:

Actas circunstanciadas: parciales o complementarias	Contenido genérico
<p>•<u>De inicio</u> Se deberá levantar esta acta cuando el visitador haga entrega de la orden de visita al contribuyente visitado</p>	<p>✓ Datos generales de la dependencia.</p>
<p>•<u>De constancia de hechos</u> El auditor deberá elaborar esta acta cuando no se localiza el domicilio señalado en el oficio que contiene la orden de visita, al contribuyente destinatario de la orden, la cuenta a revisar, cuando el contribuyente no proporcione información por segunda ocasión ó cualquier otro hecho ó circunstancia que impida el desarrollo o avance de las visitas domiciliarias.</p>	<p>✓ Datos generales del contribuyente. ✓ Constitución e identificación oficial de los visitadores ante el visitado y/o su representante legal.</p>
<p>•<u>De resistencia</u> Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la acción de los visitadores o cuando se niegue a obedecer una orden o disposición determinada; debiéndose consignar claramente en dicha acta el hecho que constituye la resistencia.</p>	<p>✓ Contribuciones y periodo a revisar. ✓ Datos del citatorio previo en su caso.</p>
<p>•<u>De ratificación de visita</u> Cuando la entrega de la orden y el inicio de la auditoría se haya entendido con un tercero y, posteriormente se haga presente el contribuyente o su representante legal.</p>	<p>✓ Datos de la personalidad con que se ostenta quien atiende la diligencia. ✓ Designación de testigos.</p>
<p>•<u>De aumento o sustitución de visitadores</u> Cuando la autoridad ordene que el personal actuante en una visita se aumente o se sustituya.</p>	<p>✓ Hechos y omisiones respecto de las contribuciones a cargo del visitado.</p>
<p>•<u>De recepción de documentación</u> Para hacer constar la entrega de documentación e información señalada en el Oficio de Visita Domiciliaria, al vencimiento del plazo otorgado en Acta Parcial de Inicio, En caso de que el contribuyente proporcione en forma parcial la documentación solicitada, se le dará a conocer las causales en que se ubique para determinar en forma presuntiva los impuestos, derechos o aprovechamientos a revisar.</p>	<p>✓ Descripción de la documentación solicitada.</p>
<p>•<u>De incumplimiento de entrega de documentación</u> Para hacer constar la falta de entrega de documentación e información señalada en el Oficio de Visita Domiciliaria por parte del contribuyente al vencimiento del plazo otorgado en Acta Parcial de Inicio.</p>	<p>✓ Descripción de la documentación proporcionada.</p>
<p>•<u>De suspensión de plazo</u> Para hacer del conocimiento del contribuyente visitado, que se suspende el plazo de conclusión de la visita domiciliaria, de acuerdo a los supuestos previstos en el Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>✓ Descripción de la documentación no proporcionada.</p>
<p>•<u>De conclusión anticipada</u> Cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.</p>	<p>✓ Lectura y cierre del acta.</p>
<p>•<u>Última acta parcial</u> Mediante ésta se dan a conocer al visitado en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos con motivo de la revisión efectuada, incluyendo los que se conozcan por información de datos de terceros. En ésta se hará mención expresa del plazo de veinte días con que cuenta el contribuyente para presentar pruebas documentales, libros o registros para desvirtuar los hechos consignados en esta acta. En caso de que la visita domiciliaria sea por más de un ejercicio revisado el plazo se ampliará por quince días más, a petición del contribuyente, contados a partir del siguiente día en que haya vencido el plazo original para que el contribuyente presente información.</p>	<p>✓ Fe de erratas. ✓ Firmas de quienes intervinieron en la diligencia.</p>

Por otra parte, con base en los derechos establecidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente; tanto el contribuyente en su calidad de obligado principal como el solidario, tienen derecho a ser oídos en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal lo que se traduce en el respeto a la *garantía de audiencia previa*, contemplada en el periodo probatorio al que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del CFF vigente, el cual es de 20 días hábiles otorgados a favor del contribuyente para presentar documentos, libros o registros contables que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en las actas circunstanciadas.

Asimismo, podrá optar por corregir su situación fiscal, esto como expresión de la justicia tributaria, derecho que podrá hacer valer en cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal.

Sobre este aspecto es importante señalar que la facilitación para que el contribuyente regularice su situación fiscal es un principio y que hasta 2013 el contribuyente sujeto a una revisión fiscal, podía llevar a cabo presentando declaraciones complementarias en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48, y 76 del CFF vigente, según proceda, y cumpliendo con el pago de multas, conforme lo establece el artículo 76 del mismo ordenamiento; respecto del pago de multas como requisito para la autocorrección, se da un cambio a favor del contribuyente, por lo que existe la posibilidad de que las mismas le sean condonadas al 100% por única ocasión, en razón de que a partir del primero de enero del 2014 que entró en vigor el CFF reformado, al cual se adicionó el Capítulo II “De los acuerdos conclusivos”, a partir del artículo 69-C hasta el 69-H, en los que se regula el procedimiento para llegar a un acuerdo que concluya anticipadamente el procedimiento fiscalizador con un concordato que favorezca tanto los intereses del contribuyente como los de la autoridad fiscalizadora, a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que funcionará como testigo y mediador entre las partes. Lo anterior, con motivo de la reforma

constitucional de 18 de junio de 2008, que modifica el artículo 17 constitucional en su cuarto párrafo para establecer que “*las leyes deberán prever mecanismos alternativos de solución de controversias*”, con el objeto de evitar sendos juicios y la carga litigiosa.²³

Toda vez que no hay autorización para que la autoridad prolongue injustificada y permanentemente los actos fiscalizadores, se colige que lo determinado por el legislador en el artículo 46-A del CFF vigente, respecto del plazo máximo de doce meses para concluir la auditoría, fue en el sentido de que a razón de la constante intromisión de las autoridades en el domicilio fiscal, se les pusiera un límite, en aras de respetar la garantía de inviolabilidad del domicilio; por lo que, de no haber ejercido el derecho a la autocorrección, la autoridad deberá proceder al cierre y levantamiento del acta final, dentro de dicho plazo, haciendo mención en dicha acta de los documentos, libros o registros que el contribuyente presente, -mismos que deberá considerar para efectos de la emisión de la resolución determinante de crédito- entendiéndose en caso contrario, que los hechos y omisiones asentados en las actas son consentidos por el contribuyente.

Lo anterior es la regla general en cuanto al término de la visita domiciliaria, ya que nuestro CFF vigente, contempla dos excepciones, en cuyos casos el plazo es mayor:

- Dieciocho meses, tratándose de contribuyentes que integran el Sistema Financiero y/o tratándose de contribuyentes que opten por aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

²³ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et al*; *Acuerdos Conclusivos, Primer medio alternativo de solución de Controversias en auditorías fiscales*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número XIV, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014. Véase: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>

- Dos años, cuando las autoridades fiscales soliciten información a autoridades fiscales de otro país y/o se estén ejerciendo facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones en tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

En ambos supuestos el plazo será contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

No hay que perder de vista que el objetivo que se persigue con el ejercicio de las referidas facultades es de comprobación, respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y en esa virtud, las autoridades fiscales, también estarán facultadas para determinar el crédito fiscal principal que resulte por contribuciones omitidas y/o diferencias a cargo, más los accesorios, -actualizaciones, recargos y multas-.

Es con la resolución determinante de crédito fiscal que concluyen las facultades fiscalizadoras. La determinación consiste en la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria principal, una vez realizado el hecho imponible que dio origen a la obligación, dando razón al ser tributario.²⁴

“La liquidación, en sentido amplio, puede definirse como un conjunto de actos emanados de la administración, del particular, o de ambos, destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, el alcance cuantitativo de la obligación. Comprende todo conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y aplicación de la tasa), y en todo caso a cargo de quien está.”²⁵ El CFF vigente en su artículo 50, establece que dicha

²⁴ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 269.

²⁵ *Ibidem*, p. 270.

resolución determinante de contribuciones omitidas, deberá notificarse en un periodo máximo de seis meses contados a partir de que se levante el acta final.

Ya se ha dicho que el desarrollo del procedimiento fiscalizador que se hace constar en las actas parciales y complementarias, no es equiparable al procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, a pesar de ser una secuencia de actos que concluye con una resolución administrativa -en este caso determinante de crédito-, ya que en un juicio, la sujeción a los términos, ofrecimiento y desahogo de pruebas es más riguroso en cuanto a su formalidad; en tanto que en un procedimiento administrativo se sigue una secuencia de actos con finalidad común, en las que deben satisfacerse las formalidades esenciales del procedimiento para cumplir con la garantía de audiencia, -de lo que se desprende que sea seguido en forma de juicio- y cuyo requisito no se cumple para el tratamiento de las actas levantadas.

Por lo que para efectos de la procedencia del juicio de amparo indirecto previsto en el artículo 107 de la Ley de Amparo vigente, respecto de actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, las actas de visita domiciliaria o auditoría fiscal encuadran en la categoría de actos de trámite o instrumentales que sirven para ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final, que en tal caso, se manifestará con el establecimiento de actos definitivos o resolutorios -una liquidación o la imposición de una obligación-, de ahí que por regla general, dichas actas no sean impugnables mediante el juicio de garantías, sino que habrá que esperar hasta que se produzca esa resolución final del procedimiento fiscalizador, dando la oportunidad en la que podrán plantearse las irregularidades que el visitado aprecie sobre el modo en que el procedimiento se ha tramitado, así como sobre la legalidad de todos y cada uno de los actos que la originaron, por ejemplo, la falta de identificación de los visitantes. Tal como se establece la procedencia del amparo indirecto en contra del resultado final de la visita fiscal domiciliaria, en el sentido de que sólo sería procedente por violaciones cometidas en la misma

resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda.

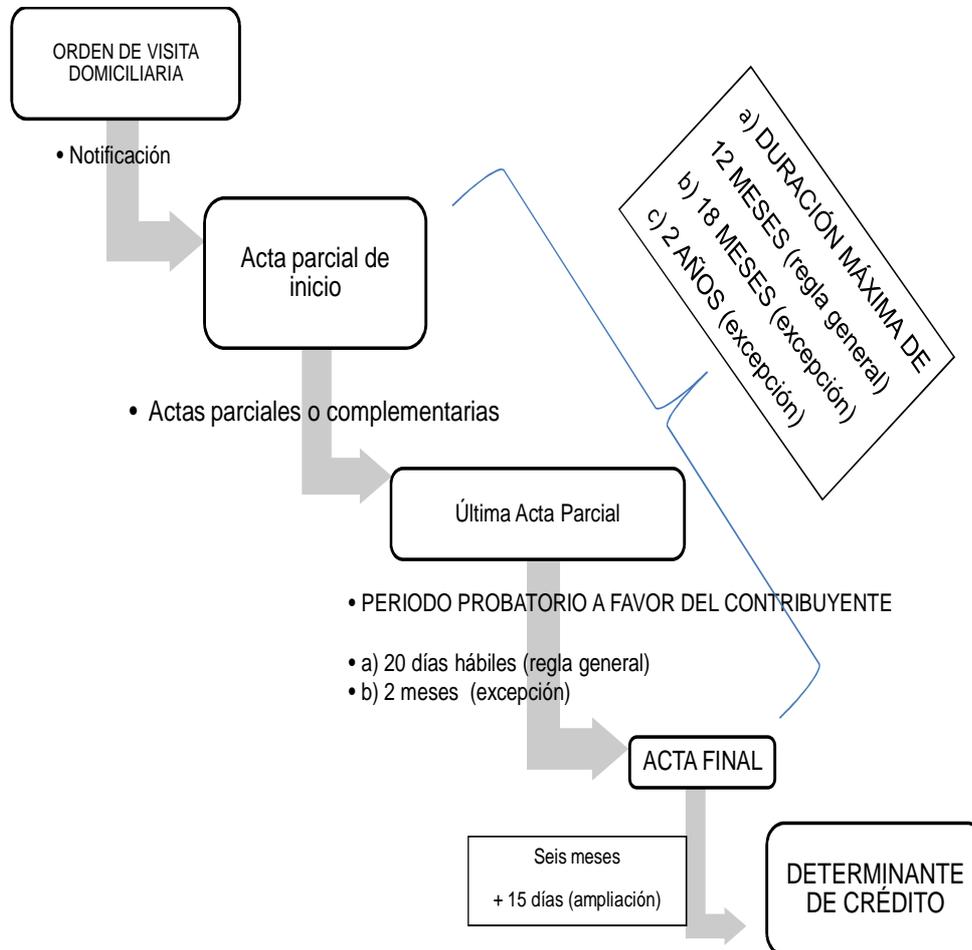
Sirve de apoyo al anterior planteamiento, el criterio que a continuación se cita:

“ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. SON IMPUGNABLES, POR REGLA GENERAL, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, HASTA QUE SE PRODUZCA LA RESOLUCIÓN FINAL EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Las actas de visita domiciliaria o auditoría fiscal encuadran en la categoría de actos de trámite o instrumentales, ya que no ponen fin a la vía administrativa, sino que sólo sirven para ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final que, en su caso, se manifestará con el establecimiento de una liquidación o la imposición de una obligación (actos definitivos o resolutorios); de ahí que, por regla general, dichas actas no sean impugnables mediante el juicio de garantías conforme al **artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo**; sin embargo, la inimpugnabilidad de las mencionadas actas es una simple regla de orden y no una regla absoluta, pues no puede afirmarse que los actos de trámite nunca sean impugnables aisladamente, es decir, habrá que esperar hasta que se produzca la resolución final del procedimiento, oportunidad en la cual podrán plantearse las irregularidades que el visitado aprecie sobre el modo en que el procedimiento se ha tramitado, así como sobre la legalidad de todos y cada uno de los actos que la originaron, como la falta de identificación de los visitantes, entre otros; además, el amparo indirecto en contra del resultado final de la visita fiscal domiciliaria sólo sería procedente de conformidad con el precepto indicado, por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, excepto que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia, que se trate de amparo contra leyes o actos que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación, supuestos en que el amparo procederá desde luego; de no ser así, el juicio de garantías sería improcedente en términos de la fracción XV del artículo 73 de la ley citada, habida cuenta de que en contra del resultado final de esa visita - resolución definitiva-, el particular afectado, en acatamiento al principio de definitividad que rige el juicio de garantías, tiene la carga de agotar el recurso, juicio o medio de defensa legal que proceda, por virtud del cual aquél pueda ser modificado, revocado o nulificado.”²⁶

Precisando que los artículos 114 fracción II, y 73 fracción XV de la Ley de Amparo a que esta Jurisprudencia refiere, son recogidos por el artículo 107 fracción III, inciso a) y por el 61 fracción XX respectivamente, de la Ley de Amparo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril del 2013, abrogando la publicada el 10 de enero de 1936 que contenía dichos preceptos.

²⁶ Jurisprudencia en materia Administrativa Número 2a./J.24/2003, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t.XVII, Abril de 2003, p. 147.

A continuación se muestra de manera esquemática las etapas más importantes de la visita domiciliaria:



Luego de la revisión y cita de los preceptos legales que regulan las facultades de las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, las cuales fueron observadas como *proceder discrecional*; es posible que a manera de conclusión desentrañemos de los aspectos más relevantes de cada etapa de su desarrollo, aquellas particularidades que satisfacen la garantía constitucional consistente en brindar certeza jurídica al contribuyente.

Partiendo de que la seguridad jurídica surge como consecuencia de un Estado de derecho, la cual se define como un orden jurídico esencialmente limitador de la actividad del Estado en relación con el gobernado, para quien la seguridad es la pretensión humana de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás; podemos decir que cuando a esa seguridad se le añade el adjetivo de jurídica, se está incluyendo la idoneidad del Derecho para lograr dicha seguridad, quedando como esa garantía adherida al poder público, que asegure a los ciudadanos la efectividad de sus derechos y libertades²⁷, y que estos confíen en que de darse una transgresión a su esfera jurídica, el marco jurídico normativo será eficaz y sancionador, ya que solo de ésta manera se tiene certeza de un futuro inmediato, próximo o futuro respecto de la observancia a la ley. Asumiendo el mismo panorama en contraposición respecto del incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.

Respecto de la situación del gobernado frente a los actos de autoridad nacidos en ejercicio de las facultades otorgadas, es de reflexionar sobre lo que implica la seguridad jurídica en los actos de aplicación, así la necesidad de convicción respecto de la efectividad de sus derechos y libertades, de que hablamos en el párrafo anterior, cobra especial relevancia, ya que no sería justo que los visitadores designados por las autoridades fiscales y estas últimas, valiéndose de su investidura abusaran del poder, o como pasa casi siempre, realicen una incorrecta aplicación o interpretación de la ley, en perjuicio del gobernado, -desvío de poder-.

En esta tesitura, debe entenderse que hay seguridad jurídica en los actos de aplicación de las autoridades fiscales, si la ley obliga a la autoridad administrativa a captar en su ejercicio y en su proceder discrecional, -precisamente por tratarse de actos autoritarios que llevan una secuencia lógica y se entrelazan entre sí, poniendo de manifiesto la libertad y el valor protegidos,-la extensión y limitaciones totales que para esa garantía ordena el legislador.

²⁷ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 81.

Por todo lo anterior y toda vez que ha quedado clara la postura firme, de completo apego al principio de que el ser humano es libre por naturaleza, como requisito natural y fundamentalmente para realizarse vitalmente en sociedad y asimismo nos hemos pronunciado por la posición según la cual esa libertad se antepone y supera en grado de delicadeza al Estado, que ostenta el poder público, y cuya teleología es mantener el orden público mediante la creación y el ordenamiento de un orden jurídico, que le permita lograr el bien común, finalmente, sabemos y reconocemos del confrontamiento entre la persona humana y la autoridad, que ha existido desde siempre –entre la libertad individual y el orden jurídico- , ***que solo se resuelve mediante instrumentos equilibradores, como lo son los procedimientos legales que el Estado establece***; hemos observado las reglas del procedimiento de una visita domiciliaria bajo la calificación y escrutinio del principio de seguridad jurídica para comprender en que consiste, de qué modo y en que medida se hace evidente.

En resumen, hay seguridad jurídica para el contribuyente sujeto a una visita domiciliaria cuando:

❖ **La autoridad se pronuncia en determinado lapso**; y es que en nuestra legislación fiscal se establece que las autoridades fiscales deberán concluir la visita en un plazo máximo de doce meses, contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, es decir, el acta final deberá levantarse en dicho periodo o en su defecto, las consecuencias de la falta de tal resolución también deberán estar previstas en la norma, en atención a este supuesto la ley dispone que se tendrá por concluida y quedarán sin efectos los actos que se derivaron durante el desahogo de la misma, además de que después de levantada el acta final, los visitadores no podrán levantar actas parciales o complementarias, sino en virtud de una nueva orden de visita.

“De tal manera que los ciudadanos puedan tomar sus decisiones en un plano de certidumbre ofrecida por el marco legal. Complementan a este derecho, el establecimiento de actos presuntos (frente a la hipótesis del silencio administrativo), así como la regulación de los

términos de prescripción o caducidad, o bien limitar la temporalidad de las actuaciones de las autoridades administrativas.²⁸

Sin embargo, debe decirse que la seguridad jurídica en los actos de aplicación, no se manifiesta únicamente en los límites de tiempo que las autoridades tienen para llevar a cabo sus actos. Ya que durante el desahogo de la visita en el domicilio fiscal, también debe predominar un ambiente de seguridad jurídica, esto es:

❖ **El contribuyente tiene siempre la posibilidad de atacar los actos**, por ejemplo, incluso antes de que esta se inicie, a través de la impugnación de la orden de visita por la vía del juicio de garantías, dado el caso de que la misma no satisfaga cabalmente los requisitos constitucionales, esto, sin tener que esperar a que la autoridad fiscalizadora emita la resolución determinante de crédito, ya que no sería lógico ni justo que el contribuyente tenga que soportar la carga que implica el lidiar con la intromisión de las autoridades fiscales en su domicilio y en sus documentos, aún sin satisfacer los requisitos de legalidad y constitucionalidad.

Por lo que hace al desarrollo de la visita, la garantía de seguridad jurídica se manifiesta cuando:

❖ **Se levantan las actas circunstanciadas**, -parciales o complementarias-, toda vez que en las mismas se hará constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones conocidos por la autoridad revisora, siempre que la autoridad fiscal visite el domicilio fiscal del contribuyente, amén de que deberán firmar los testigos que en primera instancia designe el contribuyente, o en su caso los visitadores. Poniendo un candado a la libertad de los visitadores al asentar los hechos y omisiones que conozcan.

❖ La contabilidad del contribuyente en ningún caso podrá ser recogida por los visitadores designados por las autoridades fiscales.

²⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 81.

❖ Por lo que hace al **periodo probatorio**, este es de 20 días a favor del contribuyente, y es un derecho que reposa sobre las garantías más nobles del derecho; la de audiencia, que respalda el derecho de ser oído antes de emitir una resolución y así desvirtuar los hechos y omisiones conocidos y asentados por las autoridades fiscales en las actas parciales y complementarias, a través de los documentos papeles y registros contables probatorios evitando una afectación en detrimento de su esfera jurídica.

I.1.2 Revisión de gabinete.

Antecedentes.

En aras de alcanzar mayores y mejores resultados para la Hacienda Pública Federal, las autoridades fiscales federales, asimilaron del sistema francés, la facultad de revisar desde el escritorio, la contabilidad -o parte de ella- de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, con la finalidad de cerciorarse del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esta facultad es mejor conocida como <<Revisión de Gabinete>>.

En Francia esa facultad surgió de los estudios e investigaciones que especialistas en economía, en finanzas públicas y en derecho fiscal, realizaron, sobre el comportamiento de los contribuyentes respecto de su capacidad económica, llegando a la conclusión de que es posible desde las oficinas presumir que perfil de los contribuyentes es propenso a incumplir.²⁹

El CFF vigente, no establece bajo que supuestos el fisco federal deberá iniciar una visita domiciliaria o en qué casos una revisión de gabinete, por lo que partimos del entendido de que esta determinación se encuentra dentro de la discrecionalidad a estas reconocida, tomando en cuenta para esta tesis lo dispuesto en el artículo 42-A del CFF vigente que establece:

²⁹ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p.113.

“...las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48...”

Principio de legalidad.

Antes de abordar el estudio del procedimiento que se sigue en la revisión de gabinete, es necesario recapitular sobre las bases jurídicas en las que se sustentan los actos administrativos autoritarios, por lo que siguiendo dentro del contexto de nuestro sistema jurídico constitucionalmente establecido, en el que como ya se ha dicho, los principios de certeza y seguridad jurídica son primordiales en un Estado de derecho y están consagrados en el artículo 16 constitucional, al establecer: *“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 donde se desprende la garantía de inviolabilidad de los papeles del gobernado, entre otros aspectos inherentes a la persona; y del cual a su vez emana como derecho correlativo de la autoridad, la facultad para emitir ciertos actos de molestia con la finalidad de poder llevar a cabo sus facultades de comprobación; para que las citadas autoridades estén en aptitud de proceder al ejercicio de sus facultades de comprobación mediante una revisión de gabinete o de escritorio, que para colmar el principio jurídico de legalidad debe encontrar fundamento en la ley, ya que de lo contrario su proceder sería arbitrario y por lo tanto ilegal, en perjuicio del contribuyente y en detrimento de la hacienda pública federal. Dicho de otro modo, las autoridades fiscales deben ajustarse en todo momento a los límites y alcances establecidos en la legislación aplicable, para otorgar certeza jurídica al contribuyente.

Lo que significa que el gobernado deberá gozar de la seguridad de que la autoridad en ningún momento podrá traspasar lo estrictamente establecido en la norma, y tener al mismo tiempo pleno conocimiento de los límites establecidos para cualquier órgano del Estado, para que estos últimos no puedan tomar una decisión individual que no sea al margen de una disposición general, esto incluyendo las **facultades discrecionales**³⁰, ya que el principio de legalidad es absoluto y aún en el ejercicio de las mismas, en la ley ya se encuentra la hipótesis respectiva y la autoridad solo puede llevarlas a cabo en los términos del estricto sentido de la norma, dicho de otra manera los límites de las facultades discrecionales consisten en la libre apreciación de una situación para comprobar si hay o no, adecuación de un hecho generador al presupuesto normativo y así producir los efectos jurídicos previstos por la ley.³¹

En ese sentido es aplicable el siguiente criterio, en el que es visible el rechazo de los tribunales a la postura de que poder significa una potestad.

“PODER, EL USO DE ESTE VERBO EN LAS DISPOSICIONES LEGALES, NO NECESARIAMENTE IMPLICA UNA FACULTAD DISCRECIONAL. En el ámbito legislativo el verbo “poder” no necesariamente tiene el significado de discrecionalidad, sino que en ocasiones se utiliza en el sentido de “obligatoriedad” pues en tal hipótesis se entiende como un deber. Sin embargo, no siempre es claro el sentido en que el legislador utiliza el verbo “poder”, por lo que para descubrir la verdadera intención del creador de la ley, los principios filosóficos del derecho y de la hermenéutica jurídica aconsejan que es necesario armonizar o concordar todos los artículos relativos a la cuestión que se trate de resolver, máxime en aquellos casos en que el verbo, por sí sólo, no es determinante para llegar a la conclusión de que la disposición normativa en que se haya inserto, otorga una facultad potestativa o discrecional a la autoridad administrativa”³²

Así pues, para colmar los principios de certeza y seguridad jurídica a los que se hizo alusión en el tema de visita domiciliaria, resulta indispensable que la

³⁰ “La autoridad fiscal ha considerado siempre que cuando la ley utiliza la palabra “podrá”, significa que está en presencia de una facultad discrecional, lo cual ha sido reclamado por los tribunales al considerar que este vocablo no es sinónimo de discrecionalidad.” Margain Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo*, de la anulación o ilegitimidad, 15ª ed., México, Porrúa, 2013, p. 56.

³¹ *Cfr.* Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 2004, pp. 42 y 43.

³² Tesis Aislada en materia Administrativa Número 2a. LXXXVI/97, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, Agosto de 1997, p. 217.

autoridad fiscal además del cumplimiento al requisito de legalidad consistente en una debida fundamentación y motivación, consagrado en el artículo 16 constitucional, cite en el documento escrito en que conste el acto de molestia, como parte de su fundamento, que le otorga competencia la fracción II del artículo 42 del CFF vigente, que faculta a la autoridad para requerir la exhibición de documentos, datos o informes en las oficinas de la autoridad -revisión de gabinete o de escritorio-. Dicho requerimiento también constituye un acto de autoridad, por lo que el documento escrito deberá cumplir los requisitos que exige el artículo 38 del CFF vigente, para los actos de autoridad que deban ser notificados y que de igual manera han quedado explicados en el tema de la visita domiciliaria.

Cabe hacer la precisión de que la referida fracción II del artículo 42 del CFF vigente, faculta a las autoridades fiscales respecto del acto que particularmente consiste en *requerir* al contribuyente la exhibición de la contabilidad y documentación que considere pertinente para el ejercicio de sus facultades comprobatorias, no solo en las oficinas de las propias autoridades sino también en el domicilio o en los establecimientos de los obligados en materia tributaria.

Lo que se traduce en que tratándose de la práctica de visitas domiciliarias y/o de revisión de gabinete, este fundamento es aplicable en ambos supuestos, por lo que se sostiene que la cita del precepto como fundamento del actuar autoritario debe ir desde la orden de visita o desde el documento que contiene la solicitud de los datos, documentación y contabilidad necesaria para la revisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales, con la finalidad de no transgredir la garantía de legalidad respecto de la debida fundamentación en los actos de autoridad, conforme a lo establecido en el artículo 16 constitucional y 38 del CFF vigente; sin embargo, la facultad de realizar una revisión a la contabilidad o parte de ella y/o documentación de los obligados en materia contributiva, desde las oficinas de la autoridad, es excluyente frente a la facultad de practicar visitas domiciliarias, en razón del lugar en que cada procedimiento se practica. Ambas como facultades de hacer, son técnicamente distintas.

En ese tenor, dentro de nuestro régimen jurídico, cuando el aparato estatal despliega su actividad de imperio y asume su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, inevitablemente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye al particular como gobernado, esa afectación manifiesta en variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, necesariamente debe constreñirse a los principios generales del derecho, y estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia sería inválida la referida afectación.

Principio de seguridad jurídica.

Notificación.

Ahora bien el artículo 48 del CFF vigente, es el dispositivo que en su esencia, regula las reglas que deberán ser observadas por las autoridades tratándose de una “revisión de gabinete”, la cual da inicio con una solicitud dirigida al contribuyente, en la que se le requiere información contable, -insistiendo en que es fuera de una visita domiciliaria-, por lo tanto, lo conducente es revisar y analizar el procedimiento establecido para esta facultad, empezando por la *notificación* que del acto de autoridad ha de realizarse.

A diferencia de la visita domiciliaria, en la revisión de gabinete el primer acto administrativo que se notifica al contribuyente es la solicitud de informes, datos o documentación o la contabilidad o parte de ella, también se establece un esquema diferente para su notificación, al consistir en un requerimiento o solicitud de información, datos o documentos, opciones que contempla la fracción primera del artículo 134 del CFF vigente, respecto de las cuales la notificación podrá realizarse:

➤ **Personalmente.** Respecto, la fracción I del artículo 48 en relación con la fracción I del artículo 134, ambos del CFF vigente, dicha notificación debe ser personal, atendiendo a las características propias de las notificaciones de los

actos de molestia, a su finalidad, a su eficacia y a los requisitos generales de fundamentación y motivación que debe satisfacer todo acto de autoridad, formalidad que sólo admite esa interpretación y explicación en virtud de que la misma está orientada a lograr que el interesado adquiera efectivo conocimiento respecto de lo que se le notifica.

En ese tenor y conforme lo dispone el CFF vigente, específicamente tratándose de requerimientos o solicitudes de información, la notificación deberá realizarse **personalmente**, esto quiere decir que se buscará hacer la entrega de la solicitud de información contable al contribuyente o a su representante legal; pero, ¿dónde pueden ser llevadas a cabo estas notificaciones?

- En las oficinas de las autoridades fiscales siempre que la persona a quien debe notificarse se presente en la misma. De lo que por inducción se desprende que la autoridad en ningún momento podrá solicitarle al contribuyente que asista a las oficinas públicas con la finalidad de llevar a cabo la notificación del tema que estamos abordando.

- En el último domicilio que el interesado haya manifestado para efectos de Registro Federal de Contribuyentes (en adelante “RFC”), o bien, en el que tiene señalado ante la autoridad administrativa como el lugar en que tiene su establecimiento en el que opera con el público en general. -Domicilio fiscal en términos de lo establecido en el artículo 10 del CFF vigente-.

- Asimismo de conformidad con el segundo párrafo del artículo 136 del CFF vigente, *“podrá realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo.”*

Los puntos anteriores especifican el tipo de domicilio en que puede notificarse al contribuyente, sin embargo el código tributario aclara que para que la

actuación de notificación personal sea considerada válida se tendrá que realizar con la persona interesada,³³ a pesar de que no se efectúe en los domicilios señalados, por ejemplo si se localiza al interesado en la calle o en las oficinas de un tercero.

Ahora bien, puede darse el **supuesto de que la autoridad no encuentre al contribuyente o a su representante legal**, en tal suerte procederá a dejar **citatorio** para que cualquiera de las dos figuras en calidad de interesado:

- Se sirvan esperar a la autoridad fiscal en hora determinada del día hábil siguiente.

En este respecto, se ha puesto de relieve a quien se dirige el citatorio tratándose de notificaciones fiscales dirigidas a personas morales, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha superado la postura que se desprende del siguiente criterio:

“NOTIFICACIONES FISCALES PERSONALES. EL CITATORIO DEBE FIJARSE A SU REPRESENTANTE LEGAL. De conformidad con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 310 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, las notificaciones personales deben entenderse, en principio, con la persona que debe ser notificada o con su representante legal, y a falta de ambas se dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, por lo cual tratándose de personas morales, la diligencia notificatoria no se puede entender válidamente con cualquiera persona que se encuentre en el domicilio designado, si en el citatorio previo no se requirió la presencia del representante legal.”³⁴

Asumiendo el siguiente, que señala expresamente:

“CITATORIOS PARA NOTIFICACION EN MATERIA FISCAL. NO ES NECESARIO, PARA SU VALIDEZ, QUE SE DIRIJAN, ADEMÁS DE A LA PERSONA MORAL INTERESADA, A SU REPRESENTANTE LEGAL. Si un citatorio para notificación en materia fiscal se dirige a nombre de la persona moral interesada, es claro que esta situación no genera ningún estado de incertidumbre o indefensión, pues las personas morales, como ficciones jurídicas que son, sólo

³³ Cfr. Artículo 136, tercer párrafo, CFF, vigente.

³⁴ Jurisprudencia en materia Administrativa Número, 1.2o.A.4, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, p.839.

pueden apersonarse al través de dichos representantes. En este sentido, es incuestionable que si el citatorio de referencia se dirige a la persona moral, debe entenderse que se le está dirigiendo por medio de su representante legal.”³⁵

El punto en común entre ambas posturas es el citatorio dirigido a la persona moral, y el punto de impacto versa sobre el contenido del mismo, para considerar su validez o invalidez; es decir un supuesto es en el que se dirige únicamente a la persona moral y el otro es que se especifica que el citatorio se fija a su representante legal, a lo cual nosotros consideramos que como bien se desprende de la segunda cita, es incuestionable que por la naturaleza jurídica de las personas morales estas se apersonan a través de su apoderado legal, por lo que de no atender el citatorio podrá proceder a la notificación con quien se encuentre en el domicilio.

- Solo en caso de que la autoridad se presente en los términos anteriores sin encontrar al contribuyente o a su representante legal, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio, o bien, con un vecino, evento en el cual el notificador está obligado a circunstanciar con precisión, en el acta respectiva que levante con motivo de la entrega del citatorio en cuestión, el motivo de la presencia, en el lugar en que se constituyó, de la persona en manos de quien lo deja, el vínculo o relación que ésta guarde con la persona a quien se dirige la notificación, y en su caso, el puesto que desempeña, el carácter con que se ostentó y, en general, cualquier incidencia que demuestre que en la entrega del citatorio que se deja por su conducto se hizo todo lo posible para asegurar que llegue al interesado y este pueda en todo caso, decidir si espera al notificador en la fecha y hora indicada para recibir personalmente la resolución que se le pretende notificar; formalidad que sólo admite esa interpretación y explicación si se atiende a que está orientada a lograr que el notificado adquiera efectivo conocimiento respecto de lo que se le notifica, de suerte que la persona con quien

³⁵ Jurisprudencia en materia Administrativa Número 2a. /J.48/95, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, Septiembre de 1995, p. 140.

se deja el citatorio no puede ser "cualquiera" con tal de que se encuentre en el lugar en donde se va a practicar la notificación.

- De resultar una actitud de negativa a recibir la notificación por quien se encuentre en el domicilio, o por el vecino, la autoridad tendrá la opción de realizar la notificación vía buzón electrónico.
- Citar al contribuyente para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales en un plazo de seis días contados a partir de aquel en que fue dejado el citatorio, -la comunicación del citatorio podrá realizarse a través del buzón tributario-.

Otro de los aspectos más relevantes a considerar respecto de la figura del citatorio, es el referente a la mención que en el mismo se hace del objeto de la cita ya que la ley, únicamente dispone que en el mismo deberá indicarse que es para la espera de la autoridad.

Respecto de lo cual nuestro más alto Tribunal, sostiene el criterio que expresamente señala:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA LA ENTREGA DE LA SOLICITUD DE INFORMES, DE DATOS O DE DOCUMENTOS. De lo dispuesto en el citado artículo, se desprende que cuando se pretenda notificar la solicitud que hacen las autoridades hacendarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de informes, datos o documentos, para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria, sin que se encuentre al destinatario, se dejará citatorio con la persona que esté en el lugar visitado, para que el interesado espere al notificador a una hora determinada del día siguiente, con el apercibimiento de que si no lo hiciera, se notificará con quien se halle en el domicilio señalado. Atento a lo anterior, **no es requisito de legalidad que deba especificarse en el citatorio respectivo que la cita es para entregar la solicitud de documentos a fin de que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de comprobación fiscal, sin embargo deben respetarse las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,** de manera que debe observarse lo previsto en el artículo 137, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, que establece que el notificador debe constituirse en el domicilio de la persona buscada para la práctica de la notificación personal ordenada, que en caso de no encontrarla, le dejará citatorio para que lo

espere a una hora fija del día hábil siguiente, numeral que si bien no alude expresamente al levantamiento del acta circunstanciada donde se asienten los hechos relativos a esa diligencia, es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que cuando deba notificarse personalmente al destinatario en su domicilio, la constancia de notificación señalará quién es la persona que se busca y cuál su domicilio; en su caso, por qué no pudo practicar la diligencia encomendada; con quién la entendió y a quién se le dejó citatorio; mas **no está obligado a especificar el objeto o propósito del documento que tenga que entregar, requisito de legalidad que sólo es indispensable cuando se trata de una visita domiciliaria, pues en este caso lo que se protege es la garantía a la inviolabilidad domiciliaria, supuesto diverso cuando se trata de una solicitud de documentos, en donde sólo se le da un plazo determinado al interesado para presentar la documentación requerida.**³⁶

(Lo destacado es propio)

➤ **Por correo certificado.** *“Se realiza por correo mediante el servicio de acuse de envío o correspondencia registrada lo cual consiste en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal y entregar ese documento al remitente, como constancia o bien a nombre de la persona física autorizada ante el servicio postal de identificación, que consiste en la expedición de una cartilla a nombre de esta, en la que se certifica que la firma y demás datos asentados en ella corresponden a dicha persona.”*³⁷

➤ **Mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.** Para la atención a la solicitud notificada por esta vía es importante que el contribuyente atienda los requisitos que el legislador dispuso en el artículo 18 del CFF vigente, los cuales son:

- Mediante documento digital.
- Enviarse por Buzón Tributario.
- Contener firma electrónica avanzada.
- El nombre, la denominación o razón social,
- El domicilio fiscal manifestado al RFC, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

³⁶ Jurisprudencia en materia Administrativa Número 2a./J.148/2002, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, Enero de 2003, p. 637.

³⁷ Margáin Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo...*, cit., p.44.

- Señalar la autoridad a la que se dirige.
- El propósito de la promoción.

Sin embargo el artículo 31 del mismo ordenamiento en la parte final de su primer párrafo dispone que *“Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.”*

Contenido de la solicitud.

En el mejor de los panoramas y una vez que haya quedado legalmente notificada la solicitud de informes, corresponde al contribuyente asumir la responsabilidad del cumplimiento de la obligación de suministrar los datos e informes que legalmente requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros, para lo cual cabe decir que en ese respecto la fracción II del artículo 48 del CFF vigente, establece que en la solicitud se deberá indicar:

El lugar y el plazo en que deben ser presentados. Las autoridades fiscales están obligadas a señalar el domicilio donde se ubican sus oficinas, y en cuanto a los documentos, debe indicar de forma precisa cual es el documento cuya presentación se exige en los requerimientos de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados a llevar los contribuyentes. Respecto del plazo para presentar la documentación solicitada, deberá precisar que este es de 15 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva. El artículo 53, párrafo tercero del CFF vigente, dispone que las autoridades fiscales podrán ampliar ese plazo por diez días más, en el caso de que se trate de informes cuyo contenido sea de difícil obtención o proporción de los mismos. Tan es una obligación dar atención a lo solicitado, que el legislador ha establecido en el artículo 86 primer párrafo, fracción I del CFF vigente, las multas

correlativas a la infracción de dicha obligación, consistente en la cantidad pecuniaria de **\$13,720.00** a **\$41,170.00**.

Respuesta a la solicitud.

En este respecto, los informes, datos o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante, atendiendo al principio que impera en materia fiscal y que de conformidad con el artículo 19 primer párrafo del CFF vigente, “**en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios**”, por lo que de no estar firmado por la persona a quien se dirigió la solicitud solo se admitirá si quien firma se ostenta como el representante legal, presenta ante la autoridad fiscal escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

Hechos conocidos de la revisión, por la autoridad fiscal.

En cuanto la autoridad fiscal tiene en sus manos los informes, datos, documentos o contabilidad requerida, procede al estudio y análisis de los mismos con el objeto de verificar el correcto cumplimiento a las disposiciones fiscales, situación que puede generar tres supuestos a saber, por parte de la autoridad revisora:

1.- Formulación de oficio de observaciones haciendo constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por la autoridad fiscal y que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Respecto de este punto es importante precisar tres aspectos que trascienden considerablemente en el desarrollo de la revisión:

▪ El oficio de observaciones deberá emitirse en un plazo que no podrá exceder de **doce meses**³⁸ contados a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, que como ha quedado precisado en varias ocasiones surge con la notificación del primer acto administrativo.

▪ Considerando el plazo de doce meses este podrá **suspenderse** siempre que se den los supuestos específicos que la ley establece, entre los cuales nos llama la atención el que consiste en que *“el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.”*³⁹ Situación que es desfavorable a la hacienda pública. Por lo que nos valemos de que este oficio deberá notificarse de conformidad con el artículo 134 del CFF,⁴⁰ del cual se desprende cuáles son los casos en los que la notificación deberá llevarse a cabo personalmente, en los que no cabe el oficio de observaciones.

▪ En virtud de lo anterior, podrán agotar las siguientes opciones:

Por estrados, cuando se den los siguientes supuestos respecto de 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 legal
- Desaparezca
- Se oponga a la diligencia de notificación
- Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio ante el RFC.⁴¹

³⁸ Artículo 46-A, primer párrafo, CFF, vigente.

³⁹ Artículo 46-A, segundo párrafo, fracción III, CFF, vigente.

⁴⁰ Cfr. Artículo 48, primer párrafo, fracciones IV y VI, CFF, vigente.

⁴¹ Cfr. Artículo 134, fracción III, CFF, vigente.

Esta modalidad se cumple fijando durante 15 días la solicitud que se pretende notificar en un sitio de las oficinas de la autoridad abierto al público y publicando además el documento durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales. *“En estos casos se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera fijado o publicado el documento.”*⁴²

Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, mediante la publicación del extracto de los documentos que se notifican, en cualquiera de los siguientes medios:

- I. Durante tres días en el DOF.
- II. Por un día en un diario de mayor circulación.
- III. Durante quince días en la página electrónica.⁴³

Por instructivo, cuando después de haberse dejado el citatorio para la espera del notificador, la persona citada o su representante no esperaren y quien se encuentre en el domicilio o en su defecto el vecino, se nieguen a recibir la notificación.

2.- Conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados, en caso de que no haya observaciones, situación que la autoridad fiscalizadora dará a conocer al contribuyente mediante oficio, cumpliendo con el esquema de notificación que se abordó en líneas anteriores.

En el entendido de que deberá evitar manifestar expresamente que no se encontró irregularidad, ya que en dado caso estaríamos frente a una resolución favorable al particular, lo que impediría a la autoridad volver a iniciar facultades de

⁴² Artículo 139, CFF, vigente.

⁴³ Cfr. Artículo 140, primer párrafo, CFF, vigente.

comprobación por el mismo ejercicio en caso de conocer de irregularidades con posterioridad.⁴⁴

3.- Cuando la autoridad fiscalizadora conozca de terceros relacionados con el contribuyente que se encuentra sujeto a revisión deberá dar a conocer a aquél el resultado de dicha actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de un plazo de 20 días igual al que se refiere la fracción VI del citado artículo 48, que es de 20 días.

Derechos del contribuyente auditado.

Las notificaciones surten efectos al día siguiente de que fueron hechas, ahora podemos referirnos al periodo probatorio favorable al contribuyente, consistente en 20 días -contados a partir del día siguiente en que surte sus efectos la notificación del oficio de observaciones-. Durante este periodo el contribuyente tendrá dos derechos reconocidos, el primero es el consistente en:

➤ Presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo.

Este derecho se encuentra reconocido incluso en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente vigente, en el artículo 2º, en las fracciones que a continuación se transcriben:

“XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.”

Existe la posibilidad de que el contribuyente no presente documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos u omisiones consignados en el oficio de

⁴⁴ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación...*, cit., p.248.

observaciones, por lo tanto ante la referida omisión, dichos hechos y omisiones se tendrán por consentidos.

El segundo derecho con que cuenta el contribuyente es:

“XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.”

➤ Para lo cual el contribuyente deberá presentar copias de la forma en que se autocorrigió.

La corrección puede ser de tipo parcial, cuando no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones.

En relación con los preceptos citados, cabe decir que a partir de 2014, también podrá corregir su situación fiscal mediante un acuerdo conclusivo.

Resolución determinante del crédito fiscal.

Como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscal emitirá la resolución en la que determine las contribuciones omitidas o las diferencias a cargo del contribuyente, debiendo notificarla personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir del día siguiente en que concluya el periodo probatorio⁴⁵. Es muy importante señalar que en caso de que las autoridades fiscales no respeten este plazo, la consecuencia jurídica es que quedarán sin efectos todas las actuaciones que se derivaron durante la revisión de que se trate.

Es destacable la regla consistente en que mediante la resolución en que las autoridades fiscales determinen los créditos fiscales, se hará del conocimiento de

⁴⁵ Cfr. Artículo 50, CFF, vigente.

los contribuyentes los plazos para impugnarla en vía de recurso administrativo o juicio contencioso administrativo. Ante la omisión de dicha referencia los contribuyentes contarán con un plazo equivalente al doble, para impugnar la resolución en comento.

Del desarrollo de este tema nos llama la atención la gran diferencia que existe en cuanto al modo de interacción entre el contribuyente y la autoridad fiscal, toda vez que no hay una intromisión directa a la casa habitación del contribuyente o a su domicilio fiscal; y que estas facultades han sido actualizadas por el legislador, conforme a la evolución de las nuevas tecnologías ya que destacan los aspectos que se relacionan con los mismos al ser más factible el empleo de los medios electrónicos, por ejemplo los documentos digitales y el sistema de notificación electrónica vía buzón tributario.

En la siguiente figura se muestran las etapas más relevantes del procedimiento de revisión de gabinete.

REVISIÓN DE GABINETE
<u>Requerimiento de informes, documentos y datos que deberán ser presentados en las Oficinas del Fisco Federal.</u>
Notificación de la Solicitud de Contabilidad. (Personal)
Entrega de los informes y documentos y datos 15 días (+ 10 días)
<u>Oficio de Observaciones</u> Plazo máximo de doce meses
Garantía de audiencia 20 días a favor del contribuyente para desvirtuar los hechos
<u>Resolución Determinante del Crédito Fiscal</u> 6 meses

En conclusión, para otorgarle seguridad jurídica al contribuyente sujeto a una revisión de gabinete, las autoridades fiscales durante el desarrollo del procedimiento, deben apegarse estrictamente a las reglas establecidas en el CFF, para que sus actos sean legales, observar todos los requisitos de validez, como son la forma y la competencia para que sean legalmente válidos, y sin violar las garantías consagradas por la constitución en favor de todos los gobernados como la fundamentación, la motivación, y la audiencia, y los principios generales del derecho para que sean actos constitucionales.

I.1.3 Revisión Electrónica.

A partir del 2014, además de los procedimientos consistentes en llevar a cabo visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, con que cuenta la autoridad para cerciorarse del debido cumplimiento a las disposiciones fiscales, a través de la revisión a la contabilidad de los contribuyentes; tenemos la inclusión de las revisiones electrónicas al catálogo de las facultades de comprobación fiscal, esta facultad surge de los trabajos formalmente legislativos y materialmente ejecutivos que dieron origen a la reforma fiscal para 2014, por lo que es oportuno referir la exposición de los motivos que sustentaron la *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, presentada por el ejecutivo federal en el año de 2013, sobre los siguientes argumentos, respecto de una nueva fracción al catálogo de las facultades de comprobación fiscal, de lo que se desprende que a través del uso de esa herramienta electrónica denominada *Buzón Tributario*, se pretende economizar en tres tipos de recursos, tiempo, dinero, y papel; aspectos que de inmediato expresa el ejecutivo, sin embargo, lo que más nos interesa, para efectos del eje rector de esta investigación es lo siguiente:

✓ **Revisión de gabinete a través del buzón tributario**, bajo la siguiente propuesta:

“Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Bajo el esquema de **fiscalización electrónica** que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente...⁴⁶

Según lo anterior, los actos de la **revisión de gabinete** pueden llevarse a cabo **empleando el buzón tributario**, -entendemos que no deja de ser de gabinete, puesto que se realiza fuera de una visita domiciliaria-, es decir, en las oficinas de la autoridad, con la novedad de que la notificación de los siguientes actos de autoridad será mediante el empleo de dicho buzón:

- La solicitud de la contabilidad, los datos, otros documentos o informes que se les requieran a los contribuyentes a efecto de llevar a cabo su revisión.
- Los requerimientos al contribuyente que surjan en el desarrollo de la revisión.

Cabe decir que en caso de que el contribuyente dé atención a esos requerimientos, la autoridad recibirá también mediante el buzón los documentos que el contribuyente exhiba.

- Resultado de la revisión.

⁴⁶ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, p. XCVI. Véase: [file:///C:/Users/FINANZAS/Downloads/Decreto%20Propuesta%20Reforma%20Fiscal%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/FINANZAS/Downloads/Decreto%20Propuesta%20Reforma%20Fiscal%20(2).pdf)

Veamos cómo quedó para el año 2014, la fracción II del artículo 42 del CFF, a que esa propuesta se refiere:

“Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o **dentro del buzón tributario,** dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, **la contabilidad,** así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.”

(Lo destacado es propio)

Ahora bien, en los dispositivos 48 fracción I y 134 -en ese artículo se regula lo referente a las notificaciones electrónicas, pero se trata de aspectos que se detallarán en un apartado especial-, del CFF vigente, mismos que se refieren a la notificación de los actos administrativos para revisión de gabinete, se establece que los citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y actos que puedan ser recurridos, pueden notificarse mediante el buzón tributario; por lo que podemos concluir que éste punto se refiere a las notificaciones electrónicas que de los actos en revisión de gabinete, puede realizar la autoridad mediante el buzón tributario, subrayando que no se trata de un procedimiento completo, por lo que no debemos confundir la notificación de los actos para una revisión de gabinete con las revisiones electrónicas.

✓ Por otra parte se desprende el panorama de *fiscalización electrónica* a través de las **revisiones electrónicas**, en relación con lo siguiente:

“...así mismo, **efectuará la revisión** y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente

autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.⁴⁷

De lo anterior, inmediatamente percibimos la discrecionalidad de las autoridades fiscales, en cuanto al modo de dar inicio a las facultades de comprobación, toda vez que no habrá un acto de molestia notificado al contribuyente, -solicitud de documentación contable-, por medio del cual, previo al inicio de la revisión, éste tenga conocimiento de que su documentación e información personal y contable será auditada; lo que se traduce en una ausencia de notificación del inicio del ejercicio de facultades de comprobación, -consistente en acto de autoridad-, en perjuicio del contribuyente, ya que con ello, se cambia drásticamente la situación jurídica del contribuyente frente a las autoridades fiscales, al omitir, solicitarle documentación específica, precisando que es para su revisión y con fundamento en el artículo que faculta a la autoridad para requerir documentación contable.

Legalidad de las revisiones electrónicas.

A diferencia del panorama descrito como *Revisión de gabinete a través del buzón tributario*, en este caso si estamos frente a un procedimiento fiscalizador, por lo que las reglas para llevar a cabo este procedimiento llamado *Revisión Electrónica*, deben estar establecidas en ley, y en efecto, a partir de 2014 se adicionó el artículo 53-B al CFF; en el cual se establecen dichas reglas para llevarlo a cabo, sin embargo las mismas serán analizadas en un capítulo destinado a este procedimiento.

Respecto de la legalidad, es necesario enfatizar que la revisión electrónica se hará con la información y documentación con los que ya cuenta la autoridad, lo que implica que ya fueron solicitados y revisados, asimismo, es posible que de los mismos haya resultado una resolución determinante de crédito fiscal; lo que es

⁴⁷ *Idem.*

contrario al principio de *non bis in ídem*⁴⁸ de parte de la autoridad, por lo que cabe citar los argumentos planteados:

“Ejercicio de Facultades de comprobación

Con la implementación del procedimiento para las revisiones electrónicas, es indispensable establecer en el Código Fiscal de la Federación las reglas para que la autoridad pueda ejercer sus facultades **sobre conceptos no revisados anteriormente, así como la condición para que los revise nuevamente con hechos nuevos**, al igual que para emitir la determinación de contribuciones que de ellos deriven, tal como actualmente se regula en los artículos 46, último párrafo, y 50, último párrafo, del mismo ordenamiento legal, para las revisiones de gabinete y visitas domiciliarias tradicionales.

En ese sentido, se propone la adición de un artículo 53-C al Código Fiscal de la Federación, a fin de concentrar esta regulación, precisando su alcance para que regule las revisiones electrónicas y las resoluciones que de ella deriven; en consecuencia, se propone la eliminación del último párrafo del artículo 46 así como el último párrafo del artículo 50, ambos del Código Fiscal de la Federación.”⁴⁹

En efecto se adicionó la fracción 53-C, regulando tal situación en este sentido: **“Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos”**; de lo que se desprende como única condición que la autoridad compruebe haber conocido hechos diferentes. Asimismo se eliminaron los últimos párrafos de los artículos 46 y 50.

Luego entonces, ¿no sería legal que la autoridad le notificara al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación fiscal mediante una revisión electrónica, con los fundamentos de ley y con la motivación referida a tal condición? A lo que respondemos que si, cumpliendo con la obligación de notificar el inicio del procedimiento fiscalizador.

⁴⁸ “No dos veces sobre lo mismo”. Cabanellas, Guillermo, *Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos*, 4ª ed., Buenos Aires, 2003, p. 175.

⁴⁹ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *op, cit.*, p. XCVIII.

Por lo que hace al principio de seguridad jurídica en la exposición de motivos que analizamos, se propone lo siguiente:

“Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección. Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.”⁵⁰

En lo que de primer momento no estamos de acuerdo, si se toma a la ligera la información que transmita la autoridad al contribuyente sobre los hechos y omisiones que se vayan conociendo respecto del desarrollo de la revisión electrónica, toda vez que en el ámbito jurídico, tal acto de dar a conocer los hechos y omisiones, no constituye una obligación sino una formalidad. Formalidad que como veremos más adelante, el legislador dejó de observar en las reglas para la revisión electrónica y que incluso para el desarrollo de los procedimientos ampliamente conocidos de visita domiciliaria y revisión de gabinete, se regula en reglas precisas dentro de un apartado especial dentro de la legislación federal, al establecer que se hará constar en la última acta parcial los hechos y omisiones conocidos durante el desarrollo de la visita domiciliaria y a través del oficio de observaciones, tratándose de la revisión de gabinete; por lo que la formalidad consiste en dejar constancia escrita, es lo que da certeza y seguridad jurídica al contribuyente, siendo idóneo que se dé a conocer al final del acto fiscalizador en virtud de que su situación puede ser cambiante conforme avance el análisis y estudio de la contabilidad.

⁵⁰ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*, p. XCVII.

A continuación se muestra como se adicionó el párrafo referente a la anterior propuesta -último párrafo del artículo 42 del CFF vigente-:

“Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. **Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.**”

(Lo destacado es propio)

Lo resaltado robustece la ligereza con que está siendo considerada la información que se debe dar a conocer al contribuyente al dejarlo al arbitrio de lo que disponga el SAT mediante reglas de carácter general, sin elevar dicha obligación a una formalidad. Por lo que esperamos a que se dé la oportunidad de entrar al estudio del procedimiento contemplado en el artículo 53-B del CFF vigente, en el desarrollo de esta investigación, para hacer referencia a nuestra postura respecto de la constitucionalidad de dicho artículo, en relación con las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente frente a una revisión electrónica.

Y en lo conducente a este punto, desentrañar la verdadera intención del legislador a favor de la hacienda pública para evitar actos de corrupción, atendiendo a la importancia de dar a conocer directamente al contribuyente, a su representante legal y a los órganos de dirección -tratándose de personas morales- y no al abogado o al contador, los términos en los que se tiende a cerrar la auditoría, ya que los mismos constituyen un parámetro para la resolución determinante de crédito, con la finalidad de no inflar el crédito fiscal con las actualizaciones recargos y multas.

1.2 SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

Siguiendo la línea de pensamiento respecto de nuestro sistema jurídico constitucionalmente establecido, para efectos de este tema es necesario aterrizar la idea de competencia hacia los tres ámbitos de gobierno, valiendo recordar que en los gobiernos federales como el nuestro, en la misma unidad coexisten dos niveles políticos a saber, la federación por un lado y los estados federados que mantienen su autonomía por el otro;⁵¹ investiduras que se distribuyen las competencias entre sí; en ese sentido, el sistema es pues, el siguiente: la propia Constitución señala, expresamente, cuales son las facultades que corresponden a cada uno de los órganos federales. Dichos órganos solo podrán realizar lo que constitucionalmente les es atribuido, quedando el resto reservado a los estados.

Ahora bien, acorde a la distribución de competencias que establece la CPEUM, en el sistema federal de contribuciones, la federación tiene una competencia de “atribución”, y por ende los estados tienen competencia “residual”.⁵² En virtud delo anterior, el régimen impositivo es el siguiente:

De conformidad con las fracciones VII y XXIX (A) del artículo 73 constitucional, en materia de contribuciones, se reservan al Congreso, las siguientes facultades:

o Fracción VII: *“Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”* De lo que no se desprende si se trata de una facultad que pueda considerarse expresamente federal, o bien, una facultad expresamente prohibida a los Estados, por lo que queda abierto el campo para la imposición de dichas contribuciones para la federación, los Estados, y el municipio, entendiéndose que ambos niveles pueden legislar libremente; de lo que resulta una zona de coincidencia competencial.

⁵¹ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6ª ed., México, IURE editores, 2010, p. 18

⁵² Cfr. Gamas Torruco, José, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 636.

Y respecto de la fracción XXIX (A):

- "... establecer contribuciones:
 - 1o. Sobre el comercio exterior;
 - 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
 - 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
 - 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
 - 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza"
- Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine -Ley del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal-.

Sin embargo de lo previsto anteriormente, siguiendo el principio de la competencia residual establecido en el artículo 124 constitucional, el resto de la materia impositiva quedará reservado a los estados, sin mayor especificación, por lo que podemos aseverar que la competencia en materia de imposición de contribuciones, no está totalmente definida en la ley fundamental, lo que trae como consecuencia que en el sistema federativo mexicano prevalezca la *coincidencia impositiva*, ya que aparte del gobierno federal, los estados de la república imponen con sus propios criterios las contribuciones que consideran necesarias para cubrir el gasto público, lo que se traduce en un problema que se manifiesta en perjuicio de los contribuyentes en detrimento de su economía, y convierte en doble la obligación fiscal, ya que recae sobre el mismo hecho generador.

Por otra parte en el ámbito internacional, tenemos el problema de la doble tributación, "*que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. Por ello cabe citar lo siguiente: La coexistencia entre la soberanía de los estados y el ejercicio de sus*

potestades fiscales, dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional. A corto y mediano plazo, pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición; barreras al comercio, a la inversión, y al flujo de información tecnológica.”⁵³

En este orden de ideas, en la historia de México, la manifestación del federalismo⁵⁴ en materia fiscal se ha consolidado a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (en adelante “SNCF”), que data de los 70’s⁵⁵; pero antes de entrar al estudio del mismo, con el objeto de hacer una definición propia del SNCF, consideramos los conceptos de los siguientes vocablos, con base en el *Diccionario de la Real Academia Española*:

SISTEMA: “Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí, y/o conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto.”⁵⁶

NACIONAL: “Perteneiente o relativo a una nación.”⁵⁷

COORDINACIÓN: “Relación gramatical que existe entre palabras o grupos sintácticos del mismo nivel jerárquico, de forma que ninguno de ellos esté subordinado al otro.”⁵⁸

FISCAL: “Perteneiente o relativo al fisco o al oficio de fiscal.”⁵⁹

⁵³ Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 18.

⁵⁴ “La Constitución de 1824 instauro el federalismo más logrado en la Historia de México, las legislaturas estatales, conformadas por la Constitución de cada estado, eligen la Cámara de Senadores (dos por estado), a los miembros de la Suprema Corte de Justicia, al presidente y al vicepresidente de la República. Tienen los Estados una amplia zona de autonomía legislativa, (...). Los órganos estatales acumulan competencias y los federales las reciben relativamente reducidas.” Gamás Torruco, José, *op. cit.* p. 630.

⁵⁵ El SNCF, fue establecido en 1978, a través del Decreto por el que se expide la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el DOF el 27 de diciembre de 1978. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

⁵⁶ *Diccionario de la Lengua Española*, *op. cit.*, Véase: <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>

⁵⁷ *Idem.*

⁵⁸ *Idem.*

⁵⁹ *Idem.*

Ahora bien, según los conceptos anteriores, el SNCF, es el conjunto de reglas y principios entrelazados entre sí, sobre la imposición de contribuciones en México, con el objeto de respetar el nivel jerárquico entre la Federación y los estados federados, de modo que ninguno esté subordinado al otro.

El cual ha venido a solucionar el problema de la *dobles imposición* de tributos a nivel nacional e internacional. En este sentido el Mtro. Hugo Carrasco Iriarte señala que en nuestro sistema federativo mexicano prevalece la **conurrencia impositiva**, que se manifiesta en perjuicio de los contribuyentes.

Respecto de lo anterior, justificando la coordinación fiscal, podemos decir que, “la **conurrencia entre los poderes** locales y el poder federal aumenta la carga improductiva para el fisco, la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicidad constante de los gravámenes, la complejidad, la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la república, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico.”⁶⁰

La adhesión al sistema implica que al encargarse a los estados la administración de la contribución federal, deben suspender el cobro de los impuestos locales o municipales que coincidan con los actos gravados por la referida coordinación.⁶¹

(Lo destacado es propio)

Haciendo hincapié en la figura de la *dobles imposición*, respecto de la cual los autores anteriormente citados, refieren como **conurrencia impositiva**, queremos señalar que estamos de acuerdo con la postura de José Gamas Torruco, quien hace una distinción entre concurrencia y coincidencia, amén de que tanto en la

⁶⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 201.

⁶¹ Cfr. Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, México, tax editores, 2011, t. I A-D, p. 458.

doctrina como en la jurisprudencia se habla más de *conurrencia*, cuando lo correcto es hablar de una *coincidencia* al tenor de los siguientes razonamientos:

Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, el término “concurrir” significa “*juntarse en un mismo lugar o tiempo, diferentes personas, sucesos o cosas*” o “*contribuir con una cantidad para determinado fin*”;⁶² de donde “*concurrente*” sería el participio activo y la facultad respectiva sería una que “concorre” junto con otras diferentes a un mismo sitio. En este aspecto concurren a un mismo sitio la facultad federal, junto con la estatal, y en ocasiones la municipal.

De los casos en que la constitución implica específicamente la concurrencia - asentamientos humanos, protección al ambiente, función social educativa, vías generales de comunicación, planeación, **coordinación** en materia de seguridad pública, **coordinación** en materia de protección civil, **coordinación** en materia de deporte, salubridad general-, destacan los siguientes elementos:

- En una misma materia se conceden atribuciones a dos o hasta tres órdenes: federal estatal o municipal.

- **Por autorización constitucional expresa corresponde al Congreso de la Unión hacer la distribución respectiva de las mismas entre la Federación, los estados y en algunos casos a los municipios.**

(Lo destacado es propio)

Por facultades coincidentes deben entenderse aquellas que sobre una misma materia pueden ejercitar tanto la federación como los estados, es decir,

⁶² *Diccionario de la Lengua Española, op. cit.*, Véase: <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>

ambos tienen la misma competencia, en México se presentan tres casos, y uno de ellos es la materia fiscal.⁶³

De la voz de estudiantes del derecho fiscal y contadores, se conoció que los mismos refieren que en términos generales el SNCF consiste en el acto jurídico -llamado convenio- celebrado entre la Federación a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los estados, por medio del cual el (los) estado (s) manifiestan su voluntad para estar adherido válidamente al SNCF, además de comprometerse -entre otras cosas- a limitar sus potestades tributarias a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales. Todos los estados han firmado el convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y demás convenios de colaboración, por lo que los impuestos más importantes: Impuesto Sobre la Renta (en adelante “ISR”) y el Impuesto al Valor Agregado (en adelante “IVA”), son administrados por la Federación, no obstante que ninguno de los dos se establecen en el artículo 73, fracción XXIX (A) constitucional, de manera específica que la competencia sea exclusiva del Congreso de la Unión para estos impuestos, pero encuentran sustento en la fracción VII del artículo referido.

Con mayor objetividad el artículo 1° de la **Ley de Coordinación Fiscal vigente, establece cual es el objeto del SNCF**, de la siguiente manera:

<ul style="list-style-type: none"> • Coordinar el sistema fiscal de la federación con los de los estados, municipios y Distrito Federal. 	
<ul style="list-style-type: none"> • Determina la participación que corresponda a las haciendas públicas estatales en los ingresos federales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Distribuir entre los estados dichas participaciones.
<ul style="list-style-type: none"> • Fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. 	
<ul style="list-style-type: none"> • Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dar las bases de su organización y funcionamiento.

⁶³ Cfr. Gamas Torruco, José, *op. cit.*, pp. 642-647.

Para el cumplimiento de los propósitos anteriores, además del soporte de la **Ley de la materia**, se hizo necesario estructurar otros instrumentos normativos que permitieran materializarla, por lo que a la publicación de la Ley, siguió:

✓ La generación de **Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal**, a través del cual se hizo aplicable la Ley de Coordinación Fiscal. La finalidad de la celebración de estos convenios de coordinación, reside en que las entidades federativas limiten su potestad tributaria a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales. En virtud de que una de las características del SNCF es principalmente establecer un equilibrio entre las percepciones de la federación y de los estados, o al menos una mayor participación de los ingresos federales, toda vez que las participaciones más elevadas corresponden a las entidades en que se generan mayores impuestos y para los estados con menor desarrollo económico es más difícil obtener los recursos necesarios, para superar esa situación.

Ya que el tema de la participación de los estados en los ingresos federales es un punto importante, bien vale hacer una reseña de los cambios que se han dado al respecto, no sin antes mencionar, que dicha participación se establece de manera metódica a través de la constitución de fondos participables, que se distribuirán a los estados en porcentajes.

Ahora bien, en sus inicios la Ley de Coordinación Fiscal, establecía en su artículo segundo, la constitución de dos fondos participables, denominados *Fondo General de Participaciones* y *Fondo Financiero Complementario*; el citado artículo se ha ido modificando constantemente, variando cada año, con un importante incremento de su monto, respecto del total de los impuestos federales, en que participarán los estados, el Distrito Federal y los Municipios, de un 12.07% en su creación a un 20% en la actualidad; asimismo se han experimentado diversos mecanismos y modalidades en la fórmula que sirve para el cálculo de los coeficientes de distribución hacia los estados.

En el año de 1989, éste artículo se reformó completamente, estableciendo por primera vez el concepto de *recaudación federal participable*:

“La que obtenga la Federación, por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre los hidrocarburos y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.”⁶⁴

Y se eliminó el Fondo Financiero Complementario, desde entonces quedó sólo el Fondo General de Participación.

También es importante señalar que fue en el año de 1980 que se adicionó a la Ley en cuestión el artículo 2-A, -que entraría en vigor en 1981-, en el que se establece por primera vez el Fondo de Fomento Municipal, que de conformidad con lo ahí establecido deberá ser entregado íntegramente por los estados a los municipios.

Más adelante en el año de 1997, se adiciona un Capítulo V a la Ley de Coordinación Fiscal, denominado “*De los Fondos de Aportaciones Federales*”, que comprende el artículo 25, que dice que los estados y el Distrito Federal recibirán los recursos económicos complementarios que les apoyen para los fines que de manera exclusiva se les asignan, siendo los siguientes:

- I. Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal;
- II. Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;
- III. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;
- IV. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal; y
- V. Fondo de Aportaciones Múltiples.

En 1998, se reforma el citado artículo, para establecer que independientemente de lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal, respecto de la participación de los estados, Municipios y el Distrito Federal en la recaudación federal participable, se establecen las aportaciones federales, como

⁶⁴ Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles. Publicada en el DOF el 28 de diciembre de 1989. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los estados, Distrito Federal, y en su caso, de los Municipios, **condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la Ley, para los Fondos siguientes:**

- I. Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal;
- II. Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;
- III. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;
- IV. **Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios;**
- V. Fondo de Aportaciones Múltiples;
- VI. **Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y**
- VII. **Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.**

(Lo destacado es propio)

Nótese que en la reforma anterior, que entraría en vigor en 1999, el Distrito Federal fue excluido, con el argumento de no ser estado, es decir, por la falta de soberanía de la entidad federal, los ciudadanos no resultaron beneficiados de las participaciones federales en materia de combate a la pobreza, infraestructura social y fortalecimiento de los municipios.

Permitiendo considerar finalmente, en el año 2000 al Distrito Federal, en los fondos III de infraestructura social y IV para el fortalecimiento de los municipios, en cuanto a sus demarcaciones territoriales:

IV. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal.

De lo anterior podemos hacer una distinción respecto de los fondos participables que se redujeron a uno solo, -el Fondo General de Participaciones- y de los Fondos de Aportaciones Federales, que son aquéllos establecidos en el artículo 25 de la Ley de Coordinación Fiscal, y que aún existen.

Actualmente, el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal vigente,⁶⁵ establece que el Fondo General Participable se constituirá con el 20% de la *recaudación federal participable* que obtenga la federación en un ejercicio; estableciéndose en el párrafo segundo del mismo precepto, lo que debe entenderse como recaudación federal participable, de la siguiente manera:

La que obtenga la Federación, por todos sus impuestos, así como por los derechos de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por dichas contribuciones y excluyendo los conceptos que a continuación se indican:

- ✓ El ISR derivado de los contratos y asignaciones para la exploración y extracción de hidrocarburos a que se refiere la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.
- ✓ El ISR por concepto de salarios y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado causado por los servidores públicos de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, así como de sus organismos autónomos y entidades paraestatales y para municipales.
- ✓ La recaudación total que se obtenga de los Derechos especiales sobre minería.
- ✓ Los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal.
- ✓ El ISAN.
- ✓ La parte de la recaudación correspondiente al IEPS en que participen las entidades respecto de cerveza y tabacos labrados.
- ✓ La recaudación obtenida en términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, respecto de la realización de juegos con apuestas y sorteos y aplicación de las respectivas cuotas a Gasolina Magna, Premium y Diesel.
- ✓ Las cantidades que se distribuyan a las entidades federativas por concepto de la prestación de los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, y distribución con motivo de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables, tabacos labrados, bebidas energéticas, así como concentrados, polvos, jarabes para preparar bebidas energéticas, plaguicidas y algunos alimentos no básicos con densidad calórica.
- ✓ El excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 1% a los ingresos por la obtención de premios de loterías, rifas, sorteos y concursos.
- ✓ El impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos⁶⁶.

⁶⁵ Mediante “DECRETO por el que se expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y de la **Ley de Coordinación Fiscal** y se expide la Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo” publicado en el DOF el 11 de agosto del 2014, en su ARTÍCULO QUINTO se establece la reforma al artículo 2o., párrafo segundo. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

⁶⁶ En virtud de la reforma energética del 2014, y de la expedición de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, publicada en el DOF. el 14 de agosto de 2014; es que se quita de la recaudación federal participable los derechos sobre hidrocarburos. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

En cuanto a los Fondos de Aportaciones Federales, vigentes a 2015, se encuentran enumerados en el artículo 25 de la Ley de la materia y son:

- I. Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo;
- II. Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;
- III. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;
- IV. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal;
- V. Fondo de Aportaciones Múltiples.
- VI. Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y
- VII. Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.
- VIII. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.⁶⁷

Cabe señalar que además, las entidades federativas pueden incluir en los convenios de coordinación que celebren con la Federación, la asignación del 100% de la recaudación que se obtenga por ciertos impuestos específicos, esto, en el marco de los convenios de colaboración administrativa. Asimismo, los estados pueden acordar con la Federación la participación en la recaudación que se obtenga del IEPS, en porcentajes y bienes específicos.

Dentro del marco del pacto federal, en el que la relación política, económica y social implica la corresponsabilidad de todas las entidades, el Plan Nacional de Desarrollo, identifica al SNCF, como un instrumento clave del federalismo; ya que en él, deben aprovecharse las ventajas comparativas en el sistema fiscal de cada nivel de gobierno, para lograr un cumplimiento amplio y correcto de las obligaciones fiscales.

Atendiendo a lo anterior podemos decir que la base constitucional del acto jurídico, consistente en convenir la adhesión al SNCF, se desprende de los artículos 40 y 124 de la Constitución, y nuestra postura es que además, consta en el artículo 116, fracción VII, perteneciente al TITULO QUINTO intitulado “DE LOS

⁶⁷ Esta fracción fue adicionada en el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2006. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

ESTADOS DE LA FEDERACIÓN Y DEL DISTRITO FEDERAL” de la CPEUM; que previene que “*La federación y los estados en los términos de ley podrán convenir la asunción por parte de estos, del ejercicio de sus funciones, la ejecución y la operación de obras y la prestación de servicios públicos cuando el **desarrollo económico y social** lo hagan necesario*”.

Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, “asunción” significa: “Asunción y efecto de asumir”⁶⁸ y a su vez asumir significa “Atraer o tomar para sí, ocupar.”⁶⁹

Entonces los estados podrían asumir las funciones que por vía de convenio le han sido conferidas a la federación, por otra parte hay que responder a la pregunta, ¿Qué funciones? y la respuesta es: La administración de los tributos federales que en principio son actos que realizan órganos federales, pero pueden ser susceptibles de que las entidades apoyen en su recaudación.

Así es necesario que se firmen estos instrumentos jurídicos consistentes en documentos en los que se formaliza la incorporación de las entidades federativas a dicho sistema, los cuales deberán ser autorizados o aprobados por las legislaturas de los estados y publicarse en el periódico oficial del estado y en el Diario Oficial de la Federación.⁷⁰

Así, los convenios de adhesión celebrados por cada estado con la SHCP y el acuerdo del entonces Departamento del Distrito Federal. celebrado con la SHCP; son publicados el 28 de diciembre de 1979, y entraron en vigor el 1° de enero de 1980.

Surge la cuestión sobre la inexistencia del Convenio de Adhesión al SNCF, correspondiente al entonces Departamento del Distrito Federal, y como breviarío

⁶⁸ *Diccionario de la Lengua Española, op. cit.*, Véase: <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ *Cfr.* Artículo 13, Ley de Coordinación Fiscal, vigente.

histórico hemos de recordar que fue voluntad del legislador establecer en la Ley de Coordinación Fiscal de 1978, que el Distrito Federal, quedará incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en carácter de Entidad federativa,

Disposición que establece:

“Artículo 10.-

Párrafo cuarto: “El Distrito Federal queda incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.”

...

Artículo 13

“Párrafo cuarto: El Ejecutivo Federal mediante acuerdo coordinará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal en las materias a que este precepto se refiere. Las facultades que se otorguen al Departamento del Distrito Federal serán ejercidas por las autoridades fiscales del mismo.”⁷¹

Así fue, hasta el 1º de enero de 2001 que entró en vigor el “Decreto por el que se reforma la Ley de Coordinación Fiscal para incorporar al Distrito Federal en el Fondo de aportaciones para el fortalecimiento de los municipios”, lo que hizo necesaria la abrogación de ambos preceptos.

En este orden de ideas quizá existe un vacío constitucional en cuanto al esquema de la Coordinación Fiscal, bajo lo establecido en el artículo 73, fracción XXIX-(A) ya que, *“es necesario que la Carta Magna señale reglas de la Coordinación Fiscal toda vez que la única referencia señala textualmente que: Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley federal secundaria determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica.*

⁷¹ Ley de Coordinación Fiscal publicada en el DOF el 27 de diciembre de 1978. Véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

Y si bien es cierto que la ley secundaria de Coordinación Fiscal, estatuye estas, consideramos sin embargo, que la estructura –no la reglamentación- debe preverla la Ley Fundamental.”⁷²

Sin embargo consideramos que hablar de un sistema por el que se coordinan ingresos destinados a las arcas públicas, no es poca cosa y debe estar sustentado en la propia constitución.

Así, la estructura del SNCF, se basa en los siguientes elementos a los que hace mención la Ley de la materia.

- ✓ Criterios de repartición de las participaciones y su forma de distribución.
- ✓ Procedimiento para incorporarse al SNCF
- ✓ Órganos del SNCF
- ✓ Sanciones que se aplican a las partes por violar el SNCF

Luego entonces, podemos decir que la importancia de comprender el SNCF, radica en que del mismo se desprenden bases jurídicas y legales para un mejor desempeño de las autoridades fiscales, federales y/o locales, al ejercer sus facultades, ya que como se ha visto, en nuestro sistema federal coexisten la federación y los estados, y cada cual tiene su modelo de actividad financiera y su propio sistema tributario, antes que al ejercer sus atribuciones impositivas, llegan a coincidir respecto de las contribuciones que se imponen a los gobernados; situación que más adelante se refleja en problemas más grandes, p. ej., cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación, suelen resultar créditos a cargo del contribuyente por el mismo hecho imponible, a nivel federal y local, si ambas determinan lo conducente de acuerdo a la legislación aplicable, - local o federal-, con el objeto de obtener la recaudación para satisfacer sus fines públicos respectivos, por lo que estos deben desarrollar sus actividades en forma coordinada. Así, es importante la comprensión del SNCF, para precisar que

⁷² Reyes Altamirano, Rigoberto, *op. cit.*, p. 458.

autoridad es la facultada para ejercer la comprobación, respecto de determinados impuestos federales, ya que en razón de los convenios que en materia de colaboración administrativa celebra la federación a través de la SHCP y los estados, las autoridades locales adquieren el carácter de autoridades fiscales federales, aplican leyes federales, y se dirimen los conflictos en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con fundamento en el artículo 14 de la LCF vigente.

I.2.1 Objeto y materia de la colaboración administrativa.

La colaboración administrativa funciona como un instrumento para establecer las estrategias y definir los quehaceres y responsabilidades de las entidades federativas, municipios y Gobierno Federal; además de especificar las labores y funciones que son el resultado de las políticas nacionales y que ejercerán las entidades federativas en relación con la contribución federal que se va a administrar.

Por otra parte en la CLAUSULA PRIMERA del Convenio de Colaboración Administrativa (en adelante “CCA”), se establece que el objeto de la colaboración administrativa es que las funciones de ingresos federales específicos se asuman por parte de la entidad, a fin de ejecutar acciones en materia fiscal dentro del marco de la planeación nacional de desarrollo.⁷³

Al respecto surgen cuestiones como:

¿Cuáles son esas funciones de administración? Y la respuesta es, que la labor de administrar comprende las funciones de RFC, recaudación, fiscalización y administración de los tributos federales, a cambio de determinados estímulos.

⁷³ Cfr. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, publicado en el DOF el 24 de Julio de 2009. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

En este sentido, la colaboración Administrativa puede alcanzar hasta los municipios de los estados, ya que estos convenios suelen incluir una cláusula por la que el estado con el consentimiento de la SHCP, podrá ejercer total o parcialmente las facultades de administración transferidas a través de los municipios.

Ahora bien, en términos generales, la materia del CCA son los ingresos federales, en cuya administración participe la entidad, los cuales quedan especificados en el cuerpo del mismo, adquiriendo la denominación de *coordinados*.

Queremos subrayar la referencia que se hizo en el tema del SNCF, respecto de las materias en las que se reserva la facultad impositiva a la federación de conformidad con la CPEUM, entre las cuales, como también ha quedado aclarado, no se encuentran expresamente establecidas importantes contribuciones, como el ISR e IVA, -por mencionar algunos-; así como, que los convenios de colaboración administrativa son instrumentos del SNCF, con los que se busca evitar la doble imposición, y operar adecuadamente la coordinación fiscal.

Luego entonces, partiendo de estas consideraciones, y para tener en claro cuál es el origen de la fuente de esos impuestos que son materia del CCA vigente, en atención al principio de legalidad, por el cual *“No hay tributo sin ley”*; es oportuno vincular lo descrito en el párrafo anterior, con el artículo 72 H de la CPEUM, que establece que *“la formación de leyes o decretos puede iniciar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre, empréstitos, **contribuciones o impuestos**, los cuales deberán discutirse primero en la **Cámara de Diputados**”*, en franca relación, con el artículo 74, fracción IV, que estatuye como *“facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la de aprobar anualmente el **presupuesto de egresos de la federación**, una vez que sean aprobados los ingresos que para cubrirlo se decreten”*, ahora bien, esos ingresos que para cubrirlo se decreten, son el

resultado de la facultad a que se refiere el segundo párrafo de la citada fracción, que dice que “el *Ejecutivo Federal* hará llegar a la *Cámara de Diputados* la *iniciativa de ley de ingresos*”, destinada precisamente a cubrir el Presupuesto de Egresos anual, sin dejar de mencionar que el fundamento de la facultad del ejecutivo se encuentra en la Fracción I del artículo 71, del mismo ordenamiento.

Así la Ley de Ingresos de la Federación, -de carácter anual-, generalmente en el artículo primero establece los conceptos y las cantidades por las que se percibirán dichos ingresos, por ejemplo:

La ley de Ingresos de la Federación para 2015, establece los siguientes impuestos federales y que a su vez son materia de los CCA:

“INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

1. IMPUESTOS:

1. Impuestos sobre los ingresos:
 01. Impuesto Sobre la Renta
2. -----
3. Impuesto sobre la producción, el consumo y las transacciones:
 01. Impuesto al Valor Agregado
 02. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.”

“Tales contribuciones específicas están regidas por leyes particulares, que tienen vigencia indefinida. Pero ninguna de estas leyes puede aplicarse si no lo prevé anualmente la Ley de Ingresos respectiva. Hay, además, principios fundamentales de tributación, fuentes, sujetos, determinación de la obligación fiscal, responsabilidad, procedimientos y recursos. Esta “parte general” está en el Código Fiscal, que tiene también vigencia indefinida, pero que no puede aplicarse en ausencia de la Ley de Ingresos.”⁷⁴

Respecto de la vigencia indefinida de las leyes específicas, encuentra cabida el siguiente criterio que señala expresamente:

“Contribuciones, no existe inconveniente constitucional alguno para decretar (impuestos, derechos, contribución especial) que deban recaudarse en un año determinado, aun sin estar enumerados en la Ley de Ingresos de ese año. De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente **(artículo 65, fracción II de la Constitución)**.⁷⁵ La forma en que normalmente se decreten tales contribuciones es haciendo en la *Ley de Ingresos* respectiva una simple numeración de las diversas exacciones que deben

⁷⁴ Gamas Torruco, José, *op. cit.*, p. 636.

⁷⁵ El contenido del citado artículo lo recoge el artículo 74 fracción IV de la CPEUM vigente.

cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución de crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y se recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte, las leyes específicas impositivas, y por otra, la *Ley de Ingresos*, sino que, en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos, no es indispensable que se prevea en la Ley de Ingresos, constitucionalmente basta que esté expedida en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aún sin estar enumerada en la *Ley de Ingresos* ya que la *Constitución* solo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalen las leyes (en plural), por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos.⁷⁶

Pese a ser una Jurisprudencia emitida por la H. SCJN, consideramos que se deja de lado la naturaleza de la Ley de Ingresos, puesto que tal como lo establece la CPEUM, está se expide con la finalidad de cubrir el presupuesto para el gasto público. Por otra parte no soslayamos la posibilidad de que en determinadas circunstancias los gobernados nos veamos ante la obligación de contribuir para satisfacer una necesidad o una emergencia, esto, es el punto que debiera regularse constitucionalmente, a través de un proceso legislativo, lo cual es difícil, pero sin embargo puede suceder.

I.2.2 Convenios de colaboración administrativa celebrados entre la SHCP y el GDF.

Comencemos con la definición de CCA, para lo cual citamos la siguiente:

Un convenio de colaboración administrativa es el instrumento jurídico por medio del cual la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y las entidades federativas, convienen con el fin de administrar ingresos federales.⁷⁷

⁷⁶ Jurisprudencia en materia Administrativa emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 199-2004, Primera parte, p. 137.

⁷⁷ Cfr. Reyes Altamirano, Rigoberto, *op. cit.*, p. 462.

Ahora bien, antes de hablar sobre los convenios que se han celebrado entre la SHCP y el Gobierno del Distrito Federal, haremos una reseña sobre sus principales aspectos.

En el ejercicio de estas facultades las autoridades fiscales del Estado, deben actuar en términos de la legislación federal aplicable; por lo que las autoridades fiscales de la entidad, que conforme a las disposiciones legales locales y sus reglamentos estén facultadas para comprobar, determinar y cobrar ingresos, actúan con el carácter de autoridades federales.⁷⁸

Por otra parte, si bien, en virtud de estos convenios los órganos del estado no dependen jerárquicamente de la administración, si se da una relación, por la que aquellos tienen obligaciones respecto de la Secretaría, citando como ejemplos las siguientes:

- Informar a la Federación sobre la probable comisión de delitos fiscales.
- Depositar mensualmente a favor de la Tesorería de la Federación la cuenta mensual comprobada de ingresos coordinados; y seguir las reglas federales en materia de concentración de fondos y valores de la Federación.

Como ejemplo de las funciones que ejercen los Estados exclusivamente sobre los **impuestos coordinados**:

- Recaudación y uso de medios electrónicos
- Fiscalización
- Liquidación de obligaciones e imposición de sanciones
- Notificación y cobranza
- Otorgamiento de devoluciones y prórrogas

⁷⁸ Cfr. Artículo 14, LCF, vigente.

Los estados además ejercen las siguientes funciones:

- Llevar y mantener al corriente el registro federal de causantes, de los contribuyentes menores y personas físicas sujetas a bases especiales de tributación, respecto de estas atribuciones los Estados las ejercerán en tratándose de las contribuciones federales.

- Vigilar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

- Tramitar y resolver recursos administrativos

- Intervenir en los juicios suscitados con motivo de las facultades a que se refieren los puntos anteriores.

- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales insolutos y sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

La SHCP tiene facultades como las que siguen:

- Intervenir en cualquier tiempo para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los estados y vigilar el ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

- Intervenir en cualquier tiempo para verificar la operación de los sistemas y procedimientos relacionados con la concentración de fondos y valores propiedad o al cuidado de la federación, así como sobre la rendición de la cuenta comprobada que originen los convenios.

- Formular querellas por delitos fiscales, tramitar y resolver recursos de revocación que presenten contribuyentes contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, interponer recursos de diverso tipo contra resoluciones que sean adversas a los intereses del fisco -en relación con los ingresos coordinados- y de manera muy importante, ejercer las facultades de Planeación, Programación, Normatividad y Evaluación de los Ingresos Coordinados.

- Por otro lado, en los convenios se establece siempre una cláusula según la cual la Federación tiene la facultad de tomar a su cargo exclusivo cualquiera de las funciones transferidas al Estado a través del convenio respectivo cuando este incumpla alguna de las obligaciones señaladas en el mismo -mediante aviso por escrito efectuado con anticipación-. Asimismo, el Estado puede dejar de ejercer alguna o varias de las atribuciones transferidas para lo cual deberá dar aviso por escrito a la SHCP.

La Secretaría se reserva específicamente las siguientes atribuciones:

- Emitir disposiciones a través de instructivos, manuales de procedimientos y de operación, resoluciones de carácter general y criterios para la regulación de los ingresos federales materia de los convenios.

- Emitir bases especiales de tributación -los estados intervendrán en los estudios que se realicen con este propósito-.

- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con las declaraciones fiscales.

- Recibir las declaraciones del IVA a cargo del contribuyente por la importación de bienes tangibles y recaudar el importe de los créditos correspondientes.

La secretaria puede ejercer las siguientes atribuciones aun cuando hayan sido conferidas a los estados:

- Comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las disposiciones legales federales.

- Intervenir como parte en los juicios que se susciten con motivo del ejercicio de las atribuciones desarrolladas por los estados.

Respecto a la Federación, esta se obliga a entregar a los Estados cada mes, los anticipos que les correspondan a cuenta de sus participaciones en el Fondo General Participable.

La manera en que la Federación se asegura el control, es por medio de la privación de los incentivos económicos que sufre el Estado que no celebra convenio o que celebrándolo incumple. Dichos incentivos consisten básicamente en porcentajes de los ingresos coordinados, así como de multas cobradas de los contribuyentes que incurran en infracciones a la legislación, que en el caso del Distrito Federal, el porcentaje es del 100%, según el CCA vigente.

Ahora bien, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha suscrito con el Gobierno del Distrito Federal, los siguientes actos jurídicos respecto de la colaboración administrativa:

- **ACUERDO** a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal para la colaboración administrativa de este último en materia Fiscal Federal. *21 diciembre 1983.*

- **CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA DE 1997**, -inició su aplicación a partir del 1° de enero del mismo año- pero la suscripción con el Gobierno del Distrito Federal fue publicado en el DOF el 23 de mayo del mismo año, respecto de las materias siguientes, *Impuesto general de importación, general de exportación, al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos y sobre tenencia o uso de vehículos.*⁷⁹

- **CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA DE 2015**, se publicó en el DOF el 12 de agosto del 2015, y el 20 de agosto en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.

⁷⁹ Convenio de Colaboración Administrativa publicado en el DOF el 23 de mayo de 1997. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

Estructura y contenido del Convenio de Colaboración Administrativa 2003 y 2009⁸⁰

<p>CONVENIO de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal.</p> <p>5 agosto 2003</p>	<p>Estructura Común</p>	<p>CONVENIO de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal.</p> <p>24 julio 2009</p>
	<p>SECCIÓN I DISPOSICIONES GENERALES</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Objeto del convenio ➤ Ingresos coordinados ➤ Competencia territorial y material ➤ Carácter de autoridades federales <hr/> <p>SECCIÓN II FACULTADES Y OBLIGACIONES</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ RECAUDACIÓN. ➤ COMPROBACIÓN. Comprobar cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar los impuestos de que se trate, su actualización y accesorios a cargo del contribuyente, responsable solidario, y demás obligados con motivo de sus facultades. ➤ COBRO. <hr/> <p>SECCIÓN III INCENTIVOS ECONÓMICOS</p> <hr/> <p>SECCIÓN IV RENDICIÓN DE CUENTA MENSUAL COMPROBADA</p> <hr/> <p>SECCIÓN V FACULTADES RESERVADAS A LA SECRETARIA</p> <hr/> <p>SECCIÓN VI EVALUACIÓN</p> <hr/> <p>SECCIÓN VII CUMPLIMIENTO, VIGENCIA, Y TERMINACIÓN DEL CONVENIO</p>	<p>•ACUERDO por el que se modifica el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, y se suscribe el Anexo No. 1 de dicho Convenio.</p> <p>03 marzo 2008</p> <p>•ANEXO No. 2 al Convenio de Colaboración Administrativa</p> <p>05 febrero 2008</p> <p>•ANEXO No. 3 al Convenio de Colaboración Administrativa</p> <p>04 enero 2010</p> <p>•ANEXO No. 4 al Convenio de Colaboración Administrativa</p> <p>15 noviembre 2011</p>

⁸⁰ Convenio de Colaboración Administrativa publicado en el DOF el 05 de agosto del 2003 y Convenio de Colaboración Administrativa publicado en el DOF el 24 de julio del 2009. *Idem.*

A continuación se muestra un cuadro comparativo sobre los Impuestos Coordinados, respecto de los Convenios de Colaboración Administrativa de 2003 y 2009, siendo este último el que rigió parte del 2015, de conformidad con su SEGUNDA disposición transitoria, en el sentido de que a partir de su entrada en vigor, se deroga aquel.

Convenio de Colaboración Administrativa 2003		Convenio de Colaboración Administrativa 2009	
Impuestos coordinados Conforme: Clausula Segunda	Clausula que establece facultades	Impuestos coordinados Conforme: Clausula Segunda	Clausula que establece facultades
I Impuesto al Valor Agregado	OCTAVA y NOVENA	I Impuesto al Valor Agregado	OCTAVA, NOVENA, DÉCIMA Y DECIMAPRIMERA
II Impuesto Sobre la Renta	OCTAVA y NOVENA.	II Impuesto Sobre la Renta	OCTAVA, NOVENA, DÉCIMA, DECIMAPRIMERA Y DECIMASEGUNDA.
		III Impuesto al Activo	OCTAVA, NOVENA Y DÉCIMA.
III Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	OCTAVA y NOVENA	IV Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	OCTAVA, NOVENA, DÉCIMA.
		V Impuesto Empresarial a Tasa Única	OCTAVA, NOVENA, DÉCIMA Y DECIMAPRIMERA
		VI Impuesto a los Depósitos en Efectivo	OCTAVA, NOVENA, DÉCIMA
IV Impuesto sustitutivo del crédito al salario	OCTAVA y NOVENA		
VIII Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	DECIMASEGUNDA	VII Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	DECIMATERCERA
IX Impuesto sobre automóviles nuevos	DECIMATERCERA	VIII Impuesto sobre automóviles nuevos	DECIMATERCERA⁸¹

⁸¹ Resulta notable el dinamismo de los impuestos coordinados, como lo es la ausencia de los impuestos al activo, empresarial a tasa única y a los depósitos en efectivo en 2003, así como la falta del impuesto sustitutivo del crédito al salario para 2009.

I.2.3 Ordenamientos que integran el marco jurídico de la coordinación fiscal.

El derecho fiscal, se define como conjunto de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula la relación entre el fisco, -denominación dada al Estado-, y el contribuyente, -denominación dada al sujeto que está directamente obligado al pago de la contribución-. Esta relación se da en momentos diferentes, partiendo desde el establecimiento de la contribución en la Ley, debiendo observar el Estado, los términos prescritos en la Constitución, en la cual se encuentran los principios generales de tributación; así como, durante la recaudación y fiscalización de las contribuciones, que son actividades administrativas, en las que el derecho fiscal tiene como finalidad limitar el poder autoritario y proteger al contribuyente de los abusos del mismo. Haciendo evidente que toda la actividad fiscal debe entenderse regida por la Ley, principio fundamental de la materia: el principio de legalidad.

Este principio de legalidad, dice Arrijo Vizcaíno⁸², tiene un doble enunciado, el primero corresponde al Fisco, y el segundo a los particulares; de manera que:

1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello, por una ley aplicable al caso.
2. Los contribuyentes sólo están obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente le impongan las leyes aplicables, y sólo pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

⁸² Cfr. Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª. ed., México, Editorial Themis, 2006, p. 23.

❖ Bajo ese esquema; el sistema jurídico mexicano en materia de contribuciones tiene como base la **Constitución General del País**. En ella se establece:

Primero: Las reglas de división de competencias entre la Federación y las entidades federativas específicamente en los artículos 117, 118 y 124, y en el artículo 115 fracción IV se establecen las bases del municipio, entre ellas, la correspondiente a la integración de la hacienda pública municipal.

Segundo: Un acotamiento de las materias reservadas a la federación, de acuerdo a los artículos 73 fracciones VII y XXIX (A) y el artículo 131 que contiene la base de los impuestos generales de importación y exportación, que son los aranceles al comercio internacional, así como la posibilidad de que el Congreso faculte al ejecutivo para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación, -es lo que se conoce como un *decreto delegado*-.

Tercero: En el artículo 31 fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, precisando las bases de las contribuciones al señalar que será de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Cuarto: En el artículo 74 fracción IV, la facultad de la Cámara de Diputados en forma exclusiva para aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y en su caso modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

Quinto: En el artículo 73 fracción VII, que la aprobación de las contribuciones a las cuales se refiere la disposición mencionada en el párrafo anterior, -y que se plasman en la Ley de Ingresos-, es una facultad del Congreso de la Unión.

❖ También forman parte del marco normativo los tratados internacionales multilaterales, que pese a darse en un contexto comercial, tienen un aspecto fiscal que recae en los aranceles, entendiéndose por tales, los impuestos que gravan las mercancías que entran o salen de un país, además de la tarifa oficial que determina los derechos que se han de pagar en aduanas.⁸³

• **Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947 (GATT)**, por sus iniciales en inglés “*General Agreement on Tariffs and Trade*”.⁸⁴

Es el Acuerdo original que trata del comercio de mercancías y que estuvo vigente 48 años, desde 1947 hasta 1994, ya que el primero de enero de 1995, fue sustituido por la Organización Multilateral del Comercio (OMC),⁸⁵ como organización encargada de supervisar el sistema multilateral de comercio, y que prevé un marco institucional común, que abarca el Acuerdo General, modificado en la Ronda Uruguay, que ha quedado incorporado en el GATT de 1994.

• Simultáneamente a la adhesión de México a la OMC, se negoció y puso en marcha el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN),⁸⁶ con la finalidad de eliminar sistemáticamente la mayoría de las barreras arancelarias del comercio y promueve la inversión entre Canadá, Estados Unidos y México.

• En el mismo contexto internacional, México fue admitido como el miembro número 25 de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).⁸⁷

⁸³ Véase: http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDs2012/CDTratados/cd_tratados.php y http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_28082014.pdf.

⁸⁴ La solicitud de adhesión de México al mismo, se presentó el 27 de noviembre de 1985, y el Protocolo de Adhesión fue suscrito por el Poder Ejecutivo, el 26 de julio de 1986, que fue ratificado por el Senado de la República el 11 de septiembre del mismo año, y publicado en el DOF el 29 de octubre de 1986. Véase: https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/ursum_s.htm#Agreement.

⁸⁵ México firmó el Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Económicas Multilaterales y el Acuerdo por el que se estableció, fue ratificado por el Senado de la República el 13 de julio de 1994, y el Decreto publicado en el DOF de 4 de agosto del mismo año. *Idem*

⁸⁶ Suscrito por México el 17 de diciembre de 1992, publicado en el D.O.F el 20 de diciembre de 1993, y que entró en vigor el 1º de enero de 1994. Véase: http://www.tlcanhoy.org/about/default_es.asp

⁸⁷ México fue admitido como el miembro número 25, cuyo instrumento fue ratificado por el Senado de la República el 18 de mayo de 1994, y el Decreto de promulgación fue publicado en el DOF de 5 de julio de 1994. Véase: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

En el que México analiza las políticas públicas de los países miembros, en un plano de igualdad.

Respecto a la OCDE, es importante retomar el punto de la doble imposición, del cual anteriormente se dijo que la solución en el plano internacional constituye la celebración de Tratados Internacionales celebrados por el ejecutivo con gobiernos de otros países. De 1836 a la fecha, México ha suscrito 40 Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de ISR y 11 acuerdos en el mismo sentido, sin embargo otro de los problemas que se presenta es que la limitada capacidad de las administraciones fiscales no va más allá de la zona nacional para conocer los entes económicos y su dinámica, situación que da lugar a la celebración de otro tipo de tratados, llamados “acuerdos internacionales para el intercambio de información tributaria”.

El artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, para evitar la doble imposición internacional (MCOUDE), es la base legal para llevar a cabo el acto de intercambiar la información⁸⁸.

❖ Las Leyes: entendiéndose por tal, una norma de derecho del poder público, que crea situaciones generales, abstractas e impersonales por tiempo indefinido. Constituyen la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, después de la Constitución, y dada su naturaleza, son de observancia obligatoria para los particulares.

Así tenemos a las leyes fiscales especiales, de vigencia anual y que regulan las cuestiones relativas a los impuestos:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

⁸⁸ Cfr. Álvarez Venegas, Sonia. *Op. cit.*, pp. 211 y 212.

Hay otras leyes en las que se deja de lado a los contribuyentes, al establecerse en ellas el modo en que han de operar los entes públicos, y que por ende son obligatorias para estos, no obstante que el beneficiado o perjudicado sea aquél:

- Ley de Coordinación Fiscal, que establece cual es el objeto del SNCF, y sus instrumentos:

- ✓ Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
- ✓ Convenios de Colaboración Administrativa.

Con las mismas características pero diferente objeto, tenemos:

- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Ley de Planeación.

Encontrándose en el mismo nivel que las leyes, por emanar del Congreso de la Unión, pero en un plano intermedio, respecto del sujeto de la relación jurídico tributaria en quién recae la obligatoriedad, ya que tiene por objeto regular la actividad tributaria del Estado y dar a conocer a todos los contribuyentes -y a las personas que están ligadas por alguna actividad con ellos, sean personas físicas o morales-, la obligación que tienen de cumplir las disposiciones relacionadas con la contribución; tenemos:

- El Código Fiscal de la Federación.

❖ En un nivel jerárquicamente inferior a las leyes, tenemos, los reglamentos administrativos, entendiéndolo que se trata de un conjunto de normas jurídicas del Derecho Público, expedidas por el Presidente de la República,⁸⁹

⁸⁹ Esta función está expresamente asignada al Presidente de la República en la fracción I del artículo 89 Constitucional como una facultad.

desempeñándose como instrumento de la ley, en el que se especifica la ejecución de la misma, con el propósito de pormenorizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales en ella contenidos, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia:

- Reglamentos de la ley del Impuesto Sobre la Renta
- Reglamentos de la ley del Impuesto al Valor Agregado
- Reglamentos de la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

En materia fiscal su uso y aplicación con frecuencia sobrepasan los límites normales de su función y llegan a sobrepasar las disposiciones fiscales, lo cual se justifica si consideramos que pretender que una ley contenga todas las regulaciones la haría inmanejable, amén de que no todo es materia de ley sino de reglamentación, no obstante, es prudente tener presente el principio de reserva de ley.

❖ Disposiciones de Carácter General: Hasta antes de 1980 se llamaban Circulares, en nuestra materia, son derivaciones de los Reglamentos de carácter administrativo; la diferencia entre el Reglamento y la Circular, radica en que el primero únicamente puede ser expedido por el Presidente de la República, y la segunda podía ser emitida por todos los funcionarios superiores de la Administración Pública, como pueden ser los Secretarios de Estado, los Directores Generales, etc., la realidad de lo anterior, es que no se llevaba control de su emisión, y el número y antigüedad de las mismas, se volvieron un problema para los contribuyentes, incluso en ocasiones se contraponían llegando al punto de volverse una “maraña”.

Derivado de lo anterior se hizo necesario sistematizar, ordenar y actualizar todo el cúmulo de reglas de carácter general, debido a los cambios que tuvo la legislación fiscal y administrativa, dejando sin efectos las dictadas en el pasado en

materia de impuestos federales, emitiendo nuevas conforme a lo previsto en las leyes tributarias.

Por lo que se publicó en el DOF, el 27 de marzo de 1980, una trascendente **Resolución que establece y deroga disposiciones administrativas de carácter fiscal, que en la parte conducente establecía de manera textual, lo que a continuación se transcribe:**

“CONSIDERANDO

Que conforme a las leyes federales que establecen impuestos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe dictar disposiciones administrativas de carácter general y en consecuencia ha expedido acuerdos, circulares, oficios y resoluciones que contienen dichas disposiciones y que al número y a la antigüedad de muchas de éstas, dificultan su conocimiento por parte de los contribuyentes y su adecuada aplicación por parte de las autoridades fiscales.

Que es conveniente sistematizar, ordenar y actualizar estas disposiciones y dejar sin efectos una cantidad de ellas, que resultan obsoletas debido a los cambios que han tenido la legislación fiscal y la administración tributaria.

Que es aconsejable dejar sin efectos las disposiciones administrativas de carácter general dictadas en el pasado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de impuestos federales, y en su lugar emitir nuevas disposiciones conforme a lo ordenado por las leyes tributarias.

Que estas disposiciones administrativas requieren ser manejadas con flexibilidad y es pertinente prever que las distintas unidades administrativas de la Secretaría puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas, de acuerdo con su respectiva competencia, en la medida que las circunstancias lo requieran.

Que para conciliar esta necesidad de flexibilidad con el orden y sistematización de las disposiciones de carácter general, es conveniente que a partir de la presente Resolución, **se expida a principios de cada año una similar, derogando las disposiciones expedidas en el pasado y volviendo a dictar aquellas, que debidamente revisadas, se considere deben subsistir**, esta Secretaría resuelve:

DISPOSICIONES GENERALES

1o.- La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el "Diario Oficial" de la Federación. **A partir de esa misma fecha se derogan los acuerdos, circulares, oficios y demás resoluciones de carácter general que se hubieran dictado en materia de impuestos federales, a excepción de los siguientes:**⁹⁰

(Lo destacado es propio)

⁹⁰ Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

Lo anterior, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica al contribuyente, para lo cual tuvo lugar el surgimiento de la “Resolución Miscelánea”, a través de la cual, se haría la modificación, adición, y supresión de las disposiciones expedidas en el pasado, por las autoridades administrativas de acuerdo con su respectiva competencia, año con año. Es decir, *“los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán dar a conocer a las diversas dependencias, el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales”*.⁹¹

Además es importante subrayar que tanto las Circulares vigentes en determinado momento, como las actuales reglas de carácter general contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, atienden al principio de *“Reserva de ley”*, por lo que no forman parte de los procesos de manifestación de las normas jurídico-fiscales, ni contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes, y derivarán derechos sólo cuando se publiquen en el DOF.⁹²

Otro aspecto importante y de consideración, es lo que pasa con su jerarquía respecto de la ley, cuando la ley misma hace una remisión a éstas reglas, como pasa en el siguiente ejemplo tomado del CFF vigente:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

(...)

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. **Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.**⁹³

(Lo destacado es propio)

⁹¹ Artículo 35, CFF, vigente.

⁹² Cfr. Artículo 33, párrafo tercero, fracción III, CFF, vigente.

De lo que podemos concluir, que la normatividad está sujeta a una dinámica de transformación debida a la fenomenología de las relaciones entre los gobernados, de estos con el Estado, y de este con otros gobiernos. En efecto observamos la evolución de la estructura jurídica, si consideramos como se va fusionando la jerarquía de las normas, como es el caso de la deslegalización de la ley, en los reglamentos y de la remisión que hace esta a las reglas de carácter general, así como la inmensa cantidad de éstas últimas, y que no obstante de ser las últimas en jerarquía, juegan un papel de gran importancia respecto a la relación jurídico- tributaria.

El otro extremo, es la jerarquía de los Tratados Internacionales, en el tema de los Derechos Humanos, derivado de las reformas a la constitución de 10 de Junio de 2011, por las cuales el artículo 1o., segundo párrafo de la CPEUM exige que las normas relativas a derechos humanos se interpreten de conformidad con la propia Norma Fundamental y con los Tratados Internacionales de los que México es parte, de forma que se favorezca ampliamente a las personas.

Lo que hace evidente el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas. Así, la ampliación de los derechos que significa la concreción de algunas cláusulas constitucionales, como la obligación expresa de observar los tratados internacionales firmados por el Estado mexicano, miran hacia la justicia, eficacia y respeto de los derechos que, a la postre, tiende al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad y al desarrollo de cada persona en lo individual.

Lo que genera la impostergable aplicación de normas de indudable cumplimiento general, como los tratados internacionales en los que se reconocen derechos humanos y en que el Estado mexicano es parte.

Al abordar el marco normativo del SNCF, observamos que en nuestra CPEUM, se encuentran conferidos los poderes públicos, así como las formas y los procedimientos para ser ejercitados, luego entonces están limitados o vinculados por ella, -incluido el legislativo-, ya que no es sólo en lo relativo a las formas, sino también al contenido, por lo que deben respetar los principios sustanciales establecidos en nuestra Ley Suprema, como la división de poderes y derechos fundamentales, con la finalidad de limitar el ejercicio arbitrario del poder público, de tal forma que todas las acciones de la autoridad puedan ser previstas por los gobernados, respondiendo a principios como la justicia y la moral, además del reconocimiento de toda una serie de requisitos económicos, sociales y culturales que son esenciales para el desarrollo pleno de la personalidad del individuo en cuanto tal. Lo que hace evidente nuestro Estado de derecho, y ya que se ha reformado nuestra CPEUM, en este sentido, no cabe duda de la notoriedad de la preocupación por promover la sumisión del poder público al derecho y a la legalidad, trascendiendo fronteras.

I.3 Autoridades fiscales.

Ya se habló de la potestad normativa, entendida como la facultad conferida a los órganos legislativos de cada nivel de gobierno para imponer contribuciones en el ámbito de su *competencia* conforme a lo establecido en la CPEUM, pero además, la actividad del estado en materia fiscal, implica actividades como la comprobación, determinación, liquidación y cobro de las contribuciones; por lo que los titulares de la potestad tributaria en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son los sujetos activos de la relación jurídico tributaria, cuyas funciones fundamentales son precisamente aquéllas. Esas autoridades administrativas, para poder llevar a cabo una actuación o emitir un acto o resolución en materia fiscal, deben tener competencia, -la competencia es una atribución que es otorgada por mandato de una ley o una disposición de carácter general-.

Para esos efectos, toda autoridad fiscal debe estar investida de las atribuciones siguientes:

- **Facultades de comprobación:** Es la capacidad de fiscalización, que se realiza con el objeto de investigar y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- **Facultades de determinación:** Capacidad para liquidar el importe de créditos fiscales y sus accesorios, tiene lugar cuando se corrigen las declaraciones presentadas por los contribuyentes o cuando suple la falta de su presentación.

- **Facultad económica coactiva:** Capacidad para cobrar los créditos fiscales incluso de manera forzosa.⁹⁴

Ahora bien, hacemos la mención del fundamento constitucional de la *contribución*, ya que al hablar de las autoridades fiscales, se nos presenta como una necesidad, referir de donde surgen las facultades de aquéllas, respecto de los contribuyentes y de las contribuciones a que tenga derecho, esto es:

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

...

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

Como se observa del precepto citado, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, es respecto de los tres ámbitos de gobiernos, pero, ¿Cuál es la autoridad fiscal en cada uno de ellos? y la respuesta es:

En el ámbito Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la autoridad del Estado competente, ya que tiene las atribuciones anteriores y en consecuencia el poder de realizar las funciones fiscales encaminadas a obtener los ingresos de aquél, para la integración de la *hacienda pública*, la administración

⁹⁴ Cfr. Sonia Venegas, *Op. Cit.*, p. 85.

y la disposición de los mismos, esta a su vez, cuenta con un órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (en adelante “SAT”) con presencia Nacional, que se subdivide en diversas administraciones generales, entre ellas la de auditoría fiscal creada para llevar a cabo las facultades de comprobación y la de recaudación, que recaba los ingresos por concepto de contribuciones, áreas que nos interesan en este trabajo.

Cuando mencionamos la *hacienda pública*, del ámbito federal, implica todo lo que se relaciona con los recursos públicos; como se generan, como se administran, y como se aplican para beneficio de la población, desprendiéndose como aspectos fundamentales, los siguientes:

- ✓ **Ingreso**
- ✓ Gasto
- ✓ Patrimonio
- ✓ Transparencia
- ✓ Colaboración
- ✓ Coordinación intergubernamental

Y tiene como características principales las siguientes:

- a) **Mínimo Sacrificio:** Es decir recabar de los contribuyentes lo estrictamente indispensable para satisfacer el Gasto Público.
- b) **Equilibrio:** Se debe procurar guardar un equilibrio entre el presupuesto y su ejercicio.
- c) **Perdurable:** El erario público existirá mediante subsista el Estado.
- d) **Coactiva:** Puesto que los contribuyentes no pueden eximirse del pago de contribuciones o aprovechamientos.
- e) **Dependiente:** Porque el titular de la hacienda pública debe acatar lo ordenado por el poder legislativo en la ley correspondiente.

Por otra parte, en el plano local, tenemos las llamadas “Tesorerías locales”, apuntando que la denominación varía, dependiendo de la legislación estatal, así, en el Distrito Federal, su denominación correcta es “*Secretaría de Finanzas*” mientras que en cada Estado existe una análoga; a estas, les concierne atender todo sobre las funciones de naturaleza fiscal y en general ejercer las atribuciones que en esa materia le confiere la CPEUM, y su legislación local, como el Código Fiscal de cada estado, la Ley de Contabilidad y Gasto Público, Ley de Deuda Pública y la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos.

Respecto del ámbito municipal, es de señalar que de conformidad con la CPEUM, los estados tendrán como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el *municipio libre*, que será gobernado por un Ayuntamiento que ejercerá en forma directa, o por quien este autorice, los recursos que integran la hacienda municipal, conforme a la ley.

I.3.1 Servicio de Administración Tributaria (SAT).

A partir del 31 de enero de 1959, la labor de determinación y cobro de las contribuciones, se desempeñó a través de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que de conformidad con lo establecido por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, vigente en ese entonces, le correspondía el despacho del cobro de los impuestos federales, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cuando se buscó una mayor eficiencia y especialización del personal que presta los servicios al contribuyente para tales efectos, se pensó en la expedición de una nueva ley a través de la cual se hiciera la asignación de las atribuciones de determinación y recaudación de las diversas contribuciones del ámbito federal, que como ya se ha dicho, había sido ejercido por la subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a un órgano desconcentrado, con carácter de autoridad fiscal, que se denominara “*Servicio de Administración*

Tributaria". Así, dicha ley se publicó en el DOF el 15 de diciembre de 1995, para entrar en vigor el 1° de enero del año siguiente, y fue hasta el 1 de julio de 1997, que el SAT entró en funciones con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales.

Otro de los objetivos planteados era la optimización de los procesos recaudatorios por lo que se dotó a ese órgano de autonomía en los aspectos técnicos sustantivos y en la gestión interna de sus asuntos, de tal forma que pudiese responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen.

Con esos antecedentes, es que hoy nos referimos al SAT, como Órgano desconcentrado de la SHCP, con el que cuenta para la eficaz atención y despacho de los asuntos de su competencia,⁹⁵ dotado de las siguientes características:

- ❖ Autonomía para dictar sus resoluciones, de gestión, y presupuestal para la consecución de su objeto.⁹⁶
- ❖ Con domicilio en la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales, con oficinas en todas las entidades federativas y en sus plazas más importantes, así como en el extranjero,⁹⁷ a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión.

Según la teoría administrativa, "la desconcentración surge en virtud del aumento de las facultades de las autoridades centralizadas -Secretarías de Estado-, de modo que sus actividades se descongestionen técnicamente, sin romper los vínculos jerárquicos en provecho de los entes desconcentrados."⁹⁸ Es decir, "lo que

⁹⁵ Cfr. Artículo 98-B, Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente.

⁹⁶ Cfr. Artículo 3o, Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria, vigente.

⁹⁷ Cfr. Artículo 4o, Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria, vigente.

⁹⁸ Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 13ª ed., México, Porrúa, p. 545.

se pretende es no recargar el peso de la gestión, en el centro, y aligerar cometidos de los órganos centrales, traspasándolos a aquéllos que operan en ámbitos territoriales más reducidos, **por entenderse, con razón, que estos tienen mayor intermediación con los administrados, usuarios de los servicios, pudiéndose así economizar trámites procedimentales, al dotar de más competencia y autonomía a los órganos periféricos, evitando que el círculo decisorio tenga que pasar necesariamente al centro.**⁹⁹

(Lo destacado es propio)

Su objeto es aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público y de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias¹⁰⁰, relacionado con las siguientes atribuciones previstas en diversas fracciones del artículo 7° de la Ley del SAT.

I.- “Recaudar los impuestos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.”

Tal y como se desprende de la lectura de la fracción anterior, el SAT es la autoridad que recibe el pago de los impuestos federales a que se refiere la fracción 73 frac XXIX (A).

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

En ésta fracción se especifican las facultades respecto de la administración de todas las contribuciones, -incluidos los impuestos federales conforme a los tratados internacionales-.

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

⁹⁹ *Ibidem*, p. 548

¹⁰⁰ *Cfr.* Artículo 2o., Ley del Servicio de Administración Tributaria, vigente.

Esta fracción es el fundamento para llevar a cabo el ejercicio de las atribuciones relacionadas con los impuestos coordinados, las cuales ya se precisaron anteriormente en el tema del SNCF y de sus instrumentos.

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

Fundamento para llevar a cabo visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas, como medios para la comprobación fiscal y que se contemplan en diversas fracciones del artículo 42 del CFF.

I.3.2 Tesorerías locales.

Antes de adentrarnos en las autoridades fiscales del ámbito local, haremos las referencias necesarias respecto del Distrito Federal, que de conformidad con el artículo 44 constitucional, está compuesto del territorio que actualmente tiene, es la Ciudad de México, la sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que su naturaleza es especial, y en comparación con los 31 estados de la unión, hasta la fecha no tiene autonomía para expedir su propia constitución.

Surgiendo cuestiones sobre la forma de gobierno y administración de ese territorio que es parte del gobierno federal, para lo cual cabe referir los siguientes puntos históricos.

➤ Desde 1917 la Carta Magna reconoció la existencia del Distrito Federal y *territorios*. Los *territorios* se dividían en municipalidades encabezadas por un ayuntamiento de elección popular directa. El texto constitucional también señalaba que el Distrito Federal y los *territorios* estarían a cargo de gobernadores, que dependían directamente y podían ser removidos por el Presidente de la República.

- En 1928 la Ciudad de México pierde la figura municipal y, en su lugar, en un ánimo de consolidación central del federalismo, se creó un Departamento administrativo encabezado por el Presidente de la República, quien delegaba esta función en un regente.

De los puntos anteriores, derivan las siguientes diferencias del Distrito Federal frente a las entidades federativas:

Entidad federativa		Departamento del Distrito Federal
<ul style="list-style-type: none"> - Tiene personalidad jurídica y un régimen interior. - Cuenta con legislatura propia. - Sus habitantes pertenecen a un estado y a una nación. 	Vs	<ul style="list-style-type: none"> - No tiene personalidad jurídica. - Carece de legislatura propia. - Sus habitantes pertenecen a una nación.

- Posteriormente, en 1987, ante el debilitamiento del centralismo institucional que tuvo dificultades para dar respuesta ágil a las demandas ciudadanas y a las emergencias sociales, se creó la Asamblea de Representantes, cuyos miembros fueron electos por la ciudadanía.

➤ Seis años después, la reforma constitucional en materia de organización política y de gobierno del Distrito Federal de 1993¹⁰¹, es un parte aguas en el tema de la administración del Distrito Federal, ya que se dieron pasos importantes que se traducieron en avances de la autonomía política, y aunque se preserva la naturaleza jurídico-política del Distrito Federal como asiento de los Poderes de la Unión y capital de la República, se asientan las bases para la expedición del Estatuto de Gobierno por el Congreso de la Unión, mediante el cual se regula la organización y funcionamiento de las autoridades locales: La Asamblea de Representantes, que en el año de 1994, se expidió el primer Código Financiero para el Distrito Federal, el cual fue publicado en la Gaceta Oficial el 31 de diciembre de ese mismo año; el Jefe del Distrito Federal; y el Tribunal Superior de Justicia.

➤ En este orden de ideas, en virtud de otras reformas constitucionales en 1996¹⁰², se establecieron como autoridades del Distrito Federal: La Asamblea Legislativa, confiriéndole a los legisladores el carácter de diputados, quien asumió las facultades de examinar, discutir, y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos; El Jefe de Gobierno, electo por los habitantes de la ciudad de México ese mismo año, por primera vez a su jefe de gobierno directamente; con la facultad exclusiva de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos; y el Tribunal Superior de Justicia.

Consideramos bueno para el entendimiento sobre el surgimiento de las autoridades propias para el Distrito Federal, ubicar los anteriores puntos históricos. En el del artículo 122 de la CPEUM vigente, se encuentran las bases jurídicas de la organización política y administrativa del Distrito Federal; al establecer:

¹⁰¹ Cfr. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversos artículos de la propia Constitución; 3o., fracción VIII, 8o., fracción V, 9o., párrafo primero, 10, párrafo primero, 58, fracción VII, 59, 63, fracción I, 65, 70 y 72 de la Ley General de Bienes Nacionales; cuarto transitorio de la Ley del Régimen Patrimonial y del Servicio Público para el Distrito Federal; 31 y 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el DOF el 25 de octubre de 1993. Véase: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4892591&fecha=29/08/1997

¹⁰² Cfr. Decreto mediante el cual se declaran reformados diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el DOF el 22 agosto 1996. Véase: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_136_22ago96_ima.pdf

“Son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.”

Por lo que hace al sistema tributario para el Distrito Federal, mencionamos los impuestos -que son esas contribuciones, sobre las cuales generalmente recaen las facultades de comprobación fiscal, debido a la imposición unilateral que de ellos hace el estado-, y que de conformidad con la Ley de Ingresos del Distrito Federal, para el ejercicio fiscal 2015, derivan de los siguientes conceptos:

• **Los Impuestos:**

- Sobre el patrimonio: Predial, Sobre Adquisición de Inmuebles;
- Sobre Tenencia o Uso de Vehículos;
- Sobre la producción, el consumo y las transacciones;
- Sobre Espectáculos Públicos,
- Sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concurso;
- Por la Prestación de Servicios de Hospedaje;
- Sobre Nóminas y Asimilables.

Otros de los conceptos contemplados en dicha ley son los siguientes, de los cuales ya se habló en el tema del SNCF, pero que en este punto se hacen presentes dada su importancia.

• **Participaciones en Ingresos Federales:**

- Fondo General de Participaciones,
- Fondo de Fomento Municipal,
- Participaciones en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios,
- Fondo de Fiscalización y Recaudación.

• **Aportaciones Federales:**

- Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud,
- Fondo de Aportaciones Múltiples,
- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública,

- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal,
- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas,
- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.

Ahora bien, la Jefatura de Gobierno del Distrito Federal y las Secretarías, integran la administración pública centralizada del Distrito Federal; y en la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, expedida por la Asamblea Legislativa, se distribuyen los asuntos del orden administrativo del Distrito Federal,¹⁰³ así el artículo 30 de la referida ley establece:

“A la Secretaría de Finanzas corresponde el despacho de las materias relativas a: el desarrollo de las políticas de ingresos y administración tributaria, la programación, presupuestación y evaluación del gasto público del Distrito Federal, así como representar el interés del Distrito Federal en controversias fiscales y en toda clase de procedimientos administrativos ante los tribunales en los que se controvierta el interés fiscal de la Entidad.”

(Lo destacado es propio)

De donde se desprende la competencia fiscal para la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, por lo que hace al desarrollo de la política de ingresos y administración tributaria, precisando que los demás aspectos no conciernen al Derecho Fiscal.

Por lo que con base en todo lo anterior, se sugiere el siguiente esquema relativo a aquellas autoridades fiscales de la Tesorería del Distrito Federal, que de conformidad con el fundamento que se indica, están facultadas para realizar las funciones administrativas de fiscalización y de recaudación.

¹⁰³ Cfr. Artículo 87, Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, vigente.

Autoridades fiscales de la Tesorería del Distrito Federal y sus facultadas para fiscalizar y recaudar.¹⁰⁴

➤ Distrito Federal	
<i>Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal</i>	
Artículo 15 Fracción VIII	
Secretaría de Finanzas del Distrito Federal	
Artículo 30	
<p>IV. Recaudar, cobrar y administrar los impuestos, a que tenga derecho el Distrito Federal en los términos de las leyes aplicables;</p> <p>V. Ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Financiero (sic) y demás disposiciones legales aplicables;</p> <p>VI. Determinar, recaudar y cobrar los ingresos federales coordinados, con base en las leyes, convenios de coordinación y acuerdos que rijan la materia, así como ejercer las facultades de comprobación que las mismas establezcan;</p>	
<i>Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal</i>	
Artículo 7° Fracción VIII	
B) Tesorería del Distrito Federal	
Facultades de Recaudación	Facultades de Fiscalización
2 <u>Subtesorería de Administración Tributaria</u>	3 <u>Subtesorería de Fiscalización</u>
2.3 Dirección de Ingresos	3.3. Dirección de Auditorías Directas
2.6 Coordinaciones de Operación regional Tributaria y Administraciones Tributarias.	<p>Subdirección de Auditoría 1 (Jefatura de Unidad Departamental de Auditoría 1-A, 1-B, 1-C y 1-D);</p> <p>Subdirección de Auditoría 2 (Jefatura de Unidad Departamental de Auditoría 2-A, 2-B y 2-C);</p> <p>Subdirección de Auditoría 3 (Jefatura de Unidad Departamental de Auditoría 3-A, 3-B y 3-C).</p>
	3.4. Dirección de Revisiones Fiscales
	<p>Subdirección de Revisiones 1 (Jefatura de Unidad Departamental de Revisiones 1-A y 1-B);</p> <p>Subdirección de Revisiones 2 (Jefatura de Unidad Departamental de Revisiones 2-A, y 2-B);</p> <p>Subdirección de Revisiones 3 (Jefatura de Unidad Departamental de Revisiones 3-A y 3-B).¹⁰⁵</p>
	AUDITORES FISCALES

¹⁰⁴ Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, México, 2015.

¹⁰⁵ Cfr. <http://www.finanzas.df.gob.mx/transparencia/>

Observándose que se encuentran en el último nivel los entes que tienen un contacto directo con el contribuyente, sin embargo, estos tienen esas facultades, con el carácter de *delegadas*, ya que al no encontrarse contemplados entre las Unidades Administrativas adscritas a la Secretaría, contempladas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas, requieren de la materialización de tal acto, el cual puede definirse como *“la comisión o encargo que un funcionario transmite a otro con la capacidad de ejercitar determinadas facultades que le corresponden por razón de su competencia.”*¹⁰⁶

En el Distrito Federal, encontramos el fundamento para que se de este acto, en las siguientes fracciones del artículo 35 del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal vigente, y en el mismo en que se enumeran las funciones del titular de la Tesorería del Distrito Federal:

Fundamento que establece la facultad del funcionario por razón de su competencia:

XII: “Ordenar la práctica de auditorías para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia fiscal.”

Fundamento que establece la facultad del funcionario de transferirla a otro:

XI: “Expedir las constancias o credenciales del personal que se autorice para llevar acabo visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones o verificaciones, avalúos, liquidaciones de créditos fiscales, citatorios, notificaciones y todos los actos inherentes al procedimiento administrativo de ejecución, así como autorizar a las personas físicas y morales, como auxiliares de la Tesorería del Distrito Federal; para lo cual expedirá las constancias o credenciales del personal que se autorice para llevarlas a cabo.”

En ese caso el titular aparece como delegante y el subalterno como delegado. La delegación no puede exceder las funciones de quien delega.

Una vez hechas las precisiones anteriores que se tornaron fundamentales respecto las particularidades del Distrito Federal, pasamos a lo referente de los 31

¹⁰⁶ Andrés Serra Rojas, *Op. Cit.* p. 547.

estados que integran la Federación; recordemos que la CPEUM personifica a la Federación y a las Entidades Federativas -como entidades con derechos y obligaciones- reconociendo a estas últimas la facultad de expedir su propia Constitución, por lo que una de las características del Sistema Federativo en que opera México, es que tanto los Estados como la Federación conservan la misma jerarquía, operando cada cual en ámbitos competenciales distintos, es decir el orden federal tiene validez en la totalidad del territorio, mientras que el orden estatal tiene en el interior de cada estado, no obstante la competencia de cada uno de esos órdenes de gobierno, la precisa la ley suprema, la cual no puede alterarse más que por ella, en esa medida guardan entre sí independencia y están igualmente subordinados a la Constitución.¹⁰⁷

En ese sentido ya se dijo que la facultad impositiva para los estados es residual respecto de la federación, al disponerse en el artículo 124 de la CPEUM:

“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

Luego entonces, la hacienda pública estatal, comprende la obtención, administración, y aplicación de los ingresos públicos del gobierno en el ámbito de su competencia.

Por lo que hace al sistema tributario estatal, éste se conforma por las contribuciones, productos, aprovechamientos, bienes, propiedades y derechos que pertenecen al gobierno estatal y son parte de su patrimonio.

Desde la creación de los Estados, las legislaturas estatales, pueden expedir su Ley de Ingresos y aprobar el presupuesto de Egresos para cubrir el gasto público de los estados, por lo que mencionamos algunas de las principales fuentes de ingresos de las entidades federativas, aclarando que al igual que en el

¹⁰⁷ Cfr. Gamas Torruco, José, *Op. Cit.*, p. 634.

tema del Distrito Federal, se refieren sólo a los que hemos dado mayor atención en este trabajo, por lo que son ilustrativos y no limitativos:

- **Impuestos por los siguientes conceptos:**

- Sobre nóminas,
- Sobre transferencia de propiedades o su equivalente,
- Sobre uso de suelo,
- A la enajenación de vehículos usados;

- **El estado también recibe los ingresos derivados de la coordinación fiscal.**

La autoridad que ejerce las facultades administrativas para la obtención de esos ingresos se identifica de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública de cada entidad federativa, en la que se establecen las bases de la organización del Poder Ejecutivo, y en la misma se comprende la administración centralizada para el ejercicio de las atribuciones y el desahogo de los asuntos y negocios del orden administrativo, disponiendo que el poder ejecutivo contará con dependencias denominadas “*Secretarías*”, encabezados por Secretarios que a su vez se auxiliarán de Directores, Jefes de Departamento y demás Servidores que se establezcan en el Reglamento Interior de cada dependencia, Unidades y Órganos administrativos, que de conformidad con dichos reglamentos tendrán fe pública respecto de los actos que emitan.

Como ya se dijo, la Secretaría análoga a la de Finanzas -para el Distrito Federal-, en cada estado, es a la que se le atribuyen las materias relacionadas con la integración de la hacienda pública estatal.

Por lo que se proponen los siguientes esquemas relativos a las tesorerías de dos estados, señalando las autoridades fiscales y sus respectivas denominaciones, diversas a las del Distrito Federal, pero análogas en cuanto a las funciones administrativas de fiscalización y recaudación, con base en las disposiciones referidas.

1.) Estado de México

<p><i>Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de México vigente.</i>¹⁰⁸</p> <p>Artículo 19 Fracción III</p> <p>Secretaría de Finanzas</p>	
<p>Artículo 24</p> <p>II. Recaudar <i>los impuestos, que correspondan al Estado; y las contribuciones federales</i> y municipales en los términos de los convenios suscritos.</p> <p>IV. Ejercer las atribuciones derivadas de los <i>convenios fiscales que celebre el Gobierno del Estado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Gobierno Federal</i>, con los gobiernos municipales y con organismos auxiliares.</p> <p>VI. Practicar <i>revisiones y auditorías</i> a los causantes.</p>	
<p><i>Reglamento Interno de la Secretaria de Finanzas.</i></p> <p>Artículo 3° Fracción I</p> <p>Subsecretaría de Ingresos.</p>	
<p>Artículo 11</p>	
<p>I. Dirección General de Recaudación.</p>	<p>II. Dirección General de Fiscalización.</p>
<p>-----</p>	<p>Subdirección de Fiscalización Estatal</p>
<p>Artículo 14.- LIV. Recaudar el importe de las contribuciones, estatales así como las contribuciones federales y municipales en los términos de los convenios suscritos al efecto.</p>	<p>Artículo 16.- V. Requerir a los contribuyentes, las declaraciones, avisos y demás documentos que estén obligados a presentar, conforme a las disposiciones fiscales, así como la contabilidad que estén obligados a llevar. XI. Ordenar y practicar los actos, señalados en las disposiciones fiscales aplicables, relacionados con las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.</p>

¹⁰⁸ Cfr. http://www.finanzas.df.gob.mx/pbr/pdf/Ley_organica_ap_df1.pdf

2.)

Nuevo León

<p><i>Ley Orgánica de la Administración Pública para el Estado de Nuevo León vigente.</i>¹⁰⁹</p> <p>Artículo 18 Fracción II</p> <p>Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado</p>	
<p>Artículo 21</p> <p>I. Recaudar los ingresos de carácter fiscal que establezcan las leyes y aquellos otros ingresos cuya exacción le corresponda o le haya sido delegada de acuerdo a la Ley;</p> <p>V. Ejercer en el ámbito de su competencia las atribuciones derivadas de los convenios fiscales que celebre el Gobierno del Estado con el Gobierno Federal, con los municipios de la entidad y con los gobiernos de otros Estados de la República;</p> <p>VI. Ejercer las acciones de fiscalización tendientes a evitar la evasión y elusión por parte de los mismos.</p>	
<p><i>Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado</i></p> <p>Artículo 3° Fracción III</p> <p>Subsecretaría de Ingresos</p>	
<p>Artículo 23</p>	
<p>a) Director de Fiscalización</p>	<p>b) Director de Recaudación</p>
<p>Artículo 27.</p> <p>I. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes,</p> <p>II. Requerir a los contribuyentes, que exhiban la contabilidad, declaraciones, avisos y toda clase de datos, documentos e informes, que permitan comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.</p> <p>VI. Determinar y liquidar las contribuciones estatales y federales coordinadas</p>	<p>Artículo 28.</p> <p>III. Recaudar los ingresos del Estado que por concepto de impuestos, derechos, contribuciones especiales, productos, aprovechamientos y sus accesorios y demás créditos fiscales que le correspondan conforme a las leyes, los que se deriven de los convenios celebrados con la Federación o Municipios u otras entidades públicas o privadas y los que por otros conceptos señalen otros ordenamientos legales;</p>

Es interesante notar, que a pesar de las diferencias que sin lugar a dudas existen entre los factores económicos y sociales entre los dos estados y el Distrito Federal, las Tesorerías y la estructura, en cada una de ellas es muy similar, en cuanto a las Unidades Administrativas con que cuenta, así como en las facultades otorgadas para satisfacer la labor de fiscalización y recaudación.

¹⁰⁹ Cfr. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDConstituciones/pdf/NL2.pdf>

1.3.3 Tesorerías municipales.

En México existen 2,445 Municipios que son la división administrativa de 31 entidades federativas del país. El Distrito Federal como se ha venido diciendo, es un caso *sui generis* de la realidad política nacional debido a que está conformado por 16 delegaciones que cuentan con un marco jurídico y una realidad diferente a la de los Gobiernos municipales.

El crecimiento del número de los Municipios ha tenido un auge durante las últimas dos décadas. En 1990 el país contaba con 2,368 Municipios lo que significa que en el transcurso de 22 años se han creado 59 ciudades.

En virtud de la situación anterior existe una amplia diversidad en la concentración de los Municipios en cada uno de los estados. Por ejemplo Baja California y Baja California cuentan con la menor densidad al contar con una división de 5 Municipios; mientras que en el otro extremo se encuentra Oaxaca que actualmente cuenta con el mayor número de Municipios en el país: 570. En tan sólo 5 de los 31 estados se concentra más de la mitad del total de los Municipios: Oaxaca (570), Puebla (217), Veracruz (212), Jalisco (125) y Estado de México (125), como se desprende del siguiente cuadro ilustrativo.

Estado	No. de Municipios	Estado	No. de Municipios
Aguascalientes	11	Nayarit	20
Baja California	5	Nuevo León	51
Baja California Sur	5	Oaxaca	570
Campeche	11	Puebla	217
Coahuila	38	Querétaro	18
Colima	10	Quintana Roo	10
Chiapas	122	San Luis Potosí	58
Chihuahua	67	Sinaloa	18
Durango	39	Sonora	72
Guanajuato	46	Tabasco	17
Guerrero	81	Tamaulipas	43
Hidalgo	84	Tlaxcala	60
Jalisco	125	Veracruz	212
México	125	Yucatán	106
Michoacán	113	Zacatecas	58
Morelos	33	TOTAL	2,445

110

¹¹⁰ Véase: http://www.fenammm.org.mx/site/index.php?option=com_content&view=article&id=187&Itemid=123

Como se ha venido diciendo, nuestra Carta Magna, reconoce tres niveles de gobierno, considerando al municipio la célula política y administrativa, al tratarse de regiones territoriales que cuentan con órganos de gobierno, siguiendo las directrices establecidas en la Constitución, siendo una de ellas que la potestad tributaria en este ámbito pertenece a las legislaturas de los estados; por otra parte el artículo 115 de la CPEUM, plasma en toda su estructura los aspectos más importantes del mismo, tales como, ser considerado la base de la división territorial y de la organización política y administrativa, gobernado por un Ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un presidente municipal y el número de regidores y síndicos que la Ley determine; asimismo se le otorga personalidad jurídica y libertad para el manejo de su patrimonio y su hacienda, la cual se formará de los ingresos no tributarios como los productos y aprovechamientos y los tributarios, que son los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y sus accesorios y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor, y además:

- ✓ Por las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria,
- ✓ Toda vez que la colaboración Administrativa puede alcanzar hasta los municipios de los estados, las participaciones federales que serán cubiertas por la federación.
- ✓ Los ingresos derivados de la prestación de servicios a su cargo, que de conformidad con la fracción III del artículo 115 CPEUM, son:

- | | |
|---|---|
| - Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales; | - Panteones, |
| - Alumbrado público, | - Rastros, |
| - Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, | - Calles, parques y jardines y su equipamiento, |
| - Mercados y centrales de abasto, | - Seguridad pública, |
| | - Los demás que las legislaturas estatales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los municipios. |

Los municipios también cuentan con autoridades fiscales para el cobro de contribuciones municipales, como se muestra en lo dispuesto en la Ley de Hacienda para Los Municipios del Estado De Nuevo León, vigente:

“ARTICULO 8o.- La Tesorería Municipal, es la autoridad competente en el orden administrativo para interpretar las Leyes Fiscales, dictar las disposiciones que se requieran para su mejor aplicación y vigilar su exacta observancia.

Son autoridades fiscales en los Municipios del Estado, las siguientes:

- I.- El Presidente Municipal.
- II.- El Tesorero Municipal.
- III.- Directores, Jefes o encargados de las Oficinas Recaudadoras.
- IV.- Las demás autoridades municipales a quienes las leyes o los reglamentos, confieran atribuciones en materia fiscal, en lo relativo a la recaudación y/o administración de ingresos municipales.”

Y en la misma se establece la competencia de estas autoridades de manera general:

“ARTICULO 9o.- La determinación, revisión, recaudación, control y administración de los ingresos fiscales de los Municipios corresponde a sus Autoridades Fiscales.”

Se advierte sobre la existencia de un gobierno municipal, con la capacidad de recaudar los ingresos a que tiene derecho, sin embargo el sistema de contribuciones municipal depende de las consideraciones de la legislatura de la entidad federativa a la que pertenezca, situación que se torna determinante en cuanto al grado de desarrollo de los municipios.

Lo que se propone es que, ya que esto es así por mera disposición constitucional, es que los estados tengan en cuenta las necesidades en cada uno de ellos, para hacer efectiva la calidad de libres y soberanos que se supone debieran tener, y no se dé por hecho que los mismos cuentan con recursos suficientes para su sostenimiento, ya que de este modo se pueden satisfacer las necesidades que estos mismos manifiestan.

Por lo que hace a la correlación entre los sistemas federal y local de contribuciones, concluimos que es predominante la labor de la Federación, ya que

se le reserva la imposición de las contribuciones más importantes, e incluso tiene atribuciones como la de condicionar el porcentaje respecto del *Fondo General Participable*, del que por ley deben participar los municipios, los Estados y el Distrito Federal, mediante el cumplimiento del POA, sin observar que en ocasiones se carece de recursos con los cuales las autoridades puedan realizar una labor óptima, lo que redundaría en que siempre sea el contribuyente el que no pueda verse beneficiado de las contribuciones que paga.

Por otra parte, también etiqueta el destino de los *Fondos de Aportaciones Federales*, que pueden ser retirados a los Estados si no se destinan a su objeto específico, lo que no debiera ser así, ya que no todas las necesidades de las entidades federativas y del Distrito Federal están contempladas en los referidos fondos participables.

Amén de que es a todas luces inconstitucional, ya que los estados y los municipios al formar parte de una Federación deben caminar como uno sólo, y por lo mismo tienen derecho a participar de los ingresos federales, pero el marco constitucional no señala que el destino específico de esas participaciones deba ser establecido por la federación, tampoco se pierde de vista que en cada nivel de gobierno existe un sistema nacional de contribuciones, y que en cada uno de ellos se tienen planes y programas de desarrollo diferentes, que atienden a las necesidades propias en cada demarcación territorial, las cuales se definen por su situación social y económica.

CAPÍTULO II

VINCULACIÓN DE LAS REVISIONES ELECTRÓNICAS CON EL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.

*Sin duda surgirá un Estado cada vez más
perfecto, cuando el hombre participe en
una obra social armónica de magnas
proporciones, en las que todos asuman su
responsabilidad y aprovechen el inmenso
campo y posibilidades de la tecnología.*

Andrés Serra Rojas

II.1 Consideraciones preliminares.

Referimos a continuación los antecedentes y aspectos más importantes de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (en adelante “TICS”).

Consideramos que el campo de conocimiento de las TICS es especial, ya que a pesar de que su uso es cotidiano, se nos torna difícil dar definiciones exactas si se nos cuestiona al respecto, por lo que comenzamos definiendo el concepto de “*tecnología*”, como todo aquello que se relaciona con la tendencia de reemplazar y/o auxiliar a las habilidades humanas. Así, las tecnologías a las que nos referimos, son aquellas que han facilitado las actividades de las personas en su actividad diaria en dos áreas: la información y la comunicación; se trata de dos aspectos centrales: la “*informática*”, que tiene que ver con el almacenamiento de la información, así como del “*software*” y “*hardware*” de las computadoras, y por otro lado, las “*telecomunicaciones*”, en las que se incluyen las redes informáticas, como lo es en éste caso el “*Internet*”.

Gracias a la vasta inteligencia del ser humano, ha sido posible fabricar máquinas inteligentes que han ido evolucionando al igual que la necesidad misma

de eficiencia en la realización de las actividades humanas, así como al empeño en hacerlas cada vez más sofisticadas.

Por tener un parámetro podemos situarnos en la revolución industrial, cuando las innovaciones en la industria textil fueron abundantes, tal como la invención de la primera **máquina programable** en 1801, que consistía en un telar mecánico cuyo funcionamiento estaba controlado por medio de tarjetas perforadas que se programaban para elaborar una gran variedad de diseños.

A eso le sucedió la construcción de una **máquina diferencial** utilizada para calcular automáticamente tablas de funciones logarítmicas y trigonométricas, usando polinomios y el método de diferencias finitas.

Posteriormente se creó una máquina más sofisticada, la **máquina analítica**, en ese entonces la tecnología era mecánica y utilizaba engranes y flechas como un reloj gigante para almacenar y procesar información, desde entonces este tipo de máquinas que procesan información, conservan la siguiente estructura:

- Unidad de entrada de datos,
- Un procesador central, que realiza operaciones aritméticas y lógicas, bajo las órdenes de un programa,
- Una unidad de memoria para almacenar información,
- Una unidad de salidas para entregar los resultados solicitados a los usuarios.

Esta **máquina electrónica** se combinó con la antigua tecnología de tarjetas perforadas y con la entonces nueva tecnología de bulbos que se empleó para los primeros radios y televisiones, logrando producir una **máquina de tabulación y ordenamiento**.¹¹¹

¹¹¹ Cfr. Navarro Isla Jorge (Coordinador); *Tecnologías de la información y las comunicaciones: aspectos legales*; México, Porrúa- ITAM, 2005, p. 2.

Esos son los antecedentes más remotos de lo que hoy conocemos como **computadoras**, mismas que de igual manera han ido evolucionando en su desarrollo, como se refiere a continuación:

En los años 30 en Alemania se creó una de estilo **electromecánica** de propósito general, utilizando relevadores electromagnéticos.

Posteriormente, de 1939 a 1942, fue diseñada una **máquina para resolver sistemas de ecuaciones lineales** con el empleo de aritmética binaria y tenía las funciones de memoria y cálculo, las cuales estaban separadas; y además trabajaba a base de impulsos eléctricos para representar la información.

En 1943, en Inglaterra, fabricaron una máquina electrónica complementaria de 1,800 bulbos para descifrar mensajes de Alemania, con motivo de la segunda guerra mundial.

En 1944 fue construida la primera máquina **electromagnética**.

En 1946 se construyó la "ENIAC" *-Electronic Numeral Integrator and computer-*, diseñada para producir tablas de disparos balísticos para la artillería norteamericana, esta máquina ocupaba un cuarto de 9x15 metros y pesaba aproximadamente 30 toneladas, contaba con 18,000 bulbos y miles de cables, era guiada por un reloj de 100 KHz; y era capaz de realizar 5,000 sumas o 2,800 multiplicaciones por segundo.

Posteriormente el programa y los datos fueron almacenados dentro de la misma computadora, manteniendo el modelo de la **computadora con sistema almacenado** hasta la actualidad. Esta es la primera computadora que se vendió en 1951.

Tal proceso de evolución se ha dividido en generaciones, que son las siguientes:

1	Bulbos	1946
2	Transistores	1957
3	Circuitos integrados	1964
4	Microprocesadores	1974

De lo anterior es notario que hay una evolución vertiginosa, incluso al poner en venta las computadoras, se siguieron modernizando, haciéndolas cada vez más rápidas, compactas y confiables.¹¹²

Sin embargo tal avance no se limita a su estructura y funcionamiento individual, ya que pronto se buscó la manera de compartir recursos entre computadoras, para lo cual a finales de los años 60's, se crearon las redes, mismas que han evolucionado, desde el "**Arpanet**"¹¹³ que debido a su gran aceptación condujo a su rápido desarrollo y a la construcción de otras redes, como la red local "**Ethernet**,"¹¹⁴ que finalmente al conectarse con otras redes, dieron origen a lo que hoy conocemos como "**Internet**".¹¹⁵

Es importante referir que el internet se sirve de algunas herramientas para la comunicación, como lo son:

- El **correo electrónico** que es un servicio que consiste en el envío y recepción de mensajes a través de una red de computadoras.

¹¹² Cfr. *Ibidem*, p.3

¹¹³ "Fue la red de área amplia, construida en Estados Unidos para permitir a una gran cantidad de investigadores tuvieran acceso remoto a un número limitado de computadoras y así compartieran información, iniciando operaciones en 1949, conectando 4 universidades y centros de investigación, su gran aceptación condujo a su rápido desarrollo y a la construcción de otras redes." *Ibidem*, p.6.

¹¹⁴ "Fue creada en 1973 con la intención de conectar a las computadoras entre sí y con una impresora." *Idem*.

¹¹⁵ "Apareció en la década de 1990. *Idem*."

Haciendo un paréntesis para señalar que es importante tener este concepto presente, ya que es la clave para el funcionamiento del Buzón Tributario, como medio a través del cual se dará la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

World, Wide, Web, que *“es el medio para compartir y difundir información de tal forma que consultar páginas “www”, es lo mismo que consultar una revista electrónica.”*¹¹⁶

La potencialidad de conectarse con otras computadoras, tuvo consecuencias como nuevas formas de relacionarse y de hacer negocios, por lo que podemos decir que internet es una revolución tecnológica que ha transformado y facilitado la realización de transacciones, debido a que proporciona las herramientas necesarias on-line para que pueda darse una comunicación directa y en tiempo real.

De todo lo anterior se desprende la relevancia que tiene la informática en la actividad humana, resultando lógico que el derecho como ciencia jurídica, no sea ajeno a los alcances y problemas de tal área del conocimiento, por lo que esta materia ha sido objeto de estudio para su aplicación jurídica.

Así, tenemos que el Derecho Informático, el cual se define como el *“sector normativo de los sistemas, dirigido a la regulación de las TICS, al que también se integran las proposiciones normativas, tales como los razonamientos de los teóricos del derecho que tienen por objeto analizar interpretar, exponer, sistematizar o criticar el sector normativo que disciplina la informática y la telemática,”*¹¹⁷ tiene extensos campos de aplicación; sin embargo, para efectos de este trabajo, sólo se puntualizan los siguientes, que se refieren a su tarea respecto de los temas fiscales, que venimos tratando, y que son:

¹¹⁶ Valadez Treviño Francisco Macías. *Medios electrónicos en materia fiscal, la eliminación del papel*; 5° ed., México, Instituto de Contadores Públicos, 2013, p. 79.

¹¹⁷ Navarro Isla Jorge (Coordinador), *op. cit.*, p. 81.

- Lograr certeza y seguridad a las personas que brindan información confidencial.
- Sancionar conductas ilícitas por el uso inapropiado de las TICS.
- En cuanto a la certeza de conocimiento de actos, (notificaciones)

A escala mundial existe un gran avance de ésta rama del derecho, sobre todo en los países desarrollados, el cual se ha generado a través de usos, prácticas, y costumbres, que han originado resoluciones, recomendaciones, directrices y leyes modelo.

No obstante que México no ha sido la excepción, en la actualidad se encuentra en una etapa de análisis para concretar una legislación interna aplicable a esta materia, teniendo como único antecedente la normatividad internacional que se ha generado. Por lo que consideramos que debiera tomarse como modelo lo que se logre a nivel internacional como base jurídica, sin dejar de analizar el contexto, la legislación y la práctica fiscal mexicana, para lograr una adaptación a la realidad nacional. Lo anterior nos daría como ventaja que sea compatible con el derecho informático internacional, como se ha hecho en otras áreas del derecho, por ejemplo la reforma al Código de Comercio, en adelante ("CC"), tomando a la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional en Comercio Electrónico.

II.2 Uso de medios electrónicos previo a la reforma del Código Fiscal de la Federación de 2014.

Durante su existencia, el ser humano se encuentra inmerso en un entorno social con aspectos económicos, políticos y culturales, por lo que se ve obligado a la realización de actos y actividades que le permitan el desarrollo de su personalidad, y que a su vez le generen los ingresos necesarios para la satisfacción de sus necesidades, desde las básicas, hasta las extraordinarias que le generan una vida más cómoda y satisfactoria. Tales actos y actividades

realizadas por las personas, tienen carácter económico en tanto hay flujo de dinero, generando tales actos y actividades, la fuente de los ingresos de las personas físicas y morales, constituyendo además el escenario económico en el que se manifiesta el nacimiento de derechos y obligaciones de las personas, como parte integrante de una comunidad que se desenvuelve en sociedad, como lo es, el pago de contribuciones para la satisfacción del gasto público, destinando para tales efectos parte de esos ingresos.

Ya se ha referido al inicio de este trabajo, que un mecanismo con el que se puede controlar la información financiera -de flujo de dinero- de los entes económicos, es la contabilidad financiera, misma que sirve de base a la contabilidad fiscal, que por constituir una obligación fiscal, tiene características propias, la cual en términos generales, se integra con todos los elementos que le permitan a las autoridades fiscales conocer las operaciones llevadas a cabo por la persona física o moral, consideradas como entes económicos, y asimismo verificar que se le dé cumplimiento a los preceptos establecidos en la legislación fiscal, en cuanto a registros, expedición de comprobantes fiscales, informes y avisos al SAT, el pago de las contribuciones generadas de conformidad con las leyes fiscales sustantivas, y en general todos aquellos datos que le permitan a la autoridad fiscal conocer la situación fiscal de las personas, en su carácter de contribuyentes.

Como ya se vio en el tema anterior, el uso de las TICs, ha ido cubriendo como una ola, los actos y actividades de las personas, incluso en los diferentes tipos de relación en que se desenvuelve, a saber, las privadas, -entre particulares- y las de subordinación, -en relación con el poder público-.

De lo anterior se desprende que las actividades económicas de las personas, suelen darse en un entorno comercial en virtud del intercambio de bienes y servicios, así que, el internet y el correo electrónico, como factores de cambio que influyeron en el surgimiento de nuevas formas de interrelacionarse, no dejaron de lado al *comercio*, ya que comenzó a llevarse enviando documentos a través de

medios electrónicos, evolucionando de tal manera la evidencia de los contratos y transacciones respecto de dos vertientes que habían sido tradicionales: el documento impreso en papel, y la firma autógrafa que expresa la manifestación más antigua de la voluntad.

Lo anterior ocasionó que la legislación fuera rebasada, detonando la necesidad de contemplar en ella, el uso de los medios electrónicos, con el fin de que además de contemplar documentos materiales, fueran considerados como medios jurídicamente válidos, los documentos enviados por la vía electrónica.

Así, la primer reforma al respecto, es la que se da al CC, en mayo del año 2000, impulsada por el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), a través del correo electrónico. Esta reforma se enfocó en crear un marco jurídico, que permita una sana integración y desarrollo del comercio electrónico, por la vía electrónica, fijando un mínimo de requisitos o características que deben tener los documentos para ser considerados con pleno valor probatorio, de lo cual los puntos sobresalientes son los siguientes:

- **Igualdad de tratamiento:** Al ser reconocidos expresamente los medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, como Instrumentos para realizar actos de comercio, se facilita el comercio electrónico, dando a los contratos que tengan un soporte informático, el mismo valor en relación a los que se basen en documentación consignada en papel, es decir, no se le negarán los efectos jurídicos de validez o fuerza obligatoria.
- **La confiabilidad de la información:** Se basa en el uso de contraseñas, claves y demás sistemas de seguridad, utilizando redes de valor agregado, tales como: VAN y/o AS2, las cuales son el medio por el que circulan todos los

documentos EDI y/o XML.¹¹⁸ El EDI, es un sistema binario, que la computadora lee en ceros y unos, y el XML, constituye un lenguaje de programación con un cifrado de seguridad más seguro que el EDI, y con el que además se puede interactuar con otros dispositivos.

- **Comunicación segura:** Se puede dar por medios físicos como son el enlace de comunicación (v. g. SSL), o a través del propio mensaje que le permite identificar que no ha sido alterado ni modificado.
- **El consentimiento:** Se entiende revisar cuando se reciba la información.
- **Seguridad del documento:** Se establece una serie de características que dan a la documentación vía medios electrónicos, un grado de similar al de la documentación consignada en papel.

Como puede observarse, la reforma de referencia, constituyó un gran avance para la regulación del comercio electrónico, sin embargo, era indispensable incorporar las disposiciones tendientes a acreditar las presunciones legales de una operación electrónica, respecto de los *mensajes de datos* en dos aspectos:

- Originalidad e integridad, y
- Autoría

Ya que al reconocer el CC que en los actos de comercio que en la formación de los mismos podrán emplearse medios electrónicos, también está admitiendo que por medio de estos podrá:

¹¹⁸ Lo interesante de XML es que está abierto a cualquier plataforma, lo que permite la flexibilidad entre los sistemas. Con XML/EDI se está pensando en la aplicación de las transacciones por Internet para poder llegar a quienes no puedan invertir en un software traductor de EDI.

➤ **Determinar la integridad del contenido del mensaje de datos**, entendido como mensaje de datos, “*la información generada, enviada, recibida, archivada, comunicada, a través de medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología,*”¹¹⁹ que generó el acto de comercio, “*para tal efecto se considera que el contenido de un mensaje de datos es integro si ha permanecido completo, inalterado...*”¹²⁰

Para satisfacer lo anterior la Secretaría de Economía se encargó de emitir la Norma Oficial Mexicana 151 “*Prácticas Comerciales*”¹²¹ que establece los requisitos que deben observarse para la conservación de los mensajes de datos; la conservación a que se refiere esta norma, va más allá de la custodia y conservación del documento electrónico a cargo del usuario, ya que se trata de la capacidad de resguardar su DNA o huella digital, para futuras comparaciones.

➤ **Determinar la autenticidad del documento e Identificar al emisor del acto**, siendo este medio el relacionado con la firma electrónica y la Firma Electrónica Avanzada, (en adelante “FEA”) conceptos que habían sido desarrollados por la Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo Mercantil (CENUDMI), en la Ley Modelo de la CENUDMI para las Naciones Unidas.

Así pues el escenario estaba listo para incorporar un método fiable para asegurar la integridad de *los mensajes de datos* y señalar que provienen efectivamente de un emisor, o bien el destinatario remitente, por lo que el 29 de agosto de 2003, se publicó en el DOF una importante modificación al CC, en materia de **Firma Electrónica**, reforma que entre otras cuestiones, contempla los

¹¹⁹ Navarro Isla, Jorge (Coordinador), *op. cit.*, p. 130.

¹²⁰ Valadez Treviño, Francisco Macías, *op. cit.*, p. 93.

¹²¹ El 11 de noviembre de 2006, se publicó en el DOF la Norma Oficial Mexicana 151 “Prácticas Comerciales”. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

siguientes requisitos a satisfacer para que una firma electrónica sea considerada como fiable o avanzada.¹²²

- 1.-**Integridad.** Se puede detectar si el mensaje original fue modificado.
- 2.-**No repudio.** El autor del mensaje no puede decir que no lo hizo.
- 3.-**Autenticidad.-** El emisor del mensaje queda acreditado y su firma electrónica tendrá la misma validez que la firma autógrafa.
- 4.-**Confidencialidad.-** La información contenida en el mensaje puede ser cifrado o codificada para que solo el receptor pueda descifrarla.

Sin embargo, los principales problemas que aquejan a los documentos electrónicos, se relacionan precisamente con la confidencialidad y autenticidad, mismos que se resuelven mediante la tecnología llamada *criptografía*, con el empleo de una técnica denominada "*criptografía de llave pública*", la cual se explica a continuación:

Las llaves pública y privada tienen características matemáticas, su generación es siempre en parejas, y están relacionadas de tal forma que si dos llaves públicas son diferentes, entonces, las correspondientes llaves privadas son diferentes y viceversa.

La idea es que cada individuo genere un par de llaves:

- **Privada** que debe mantenerse en secreto por el individuo.
- **Pública** que si se puede dar a conocer a los demás individuos.

¹²² La reforma aludida adopta en gran parte las disposiciones de Comercio Electrónico y Firma Electrónica de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI o UNCITRAL), respetando los *principios de neutralidad tecnológica, equivalencia funcional de los mensajes de datos, compatibilidad internacional, y autonomía de la voluntad.*

El proceso de autenticación consiste en que mediante un programa de cómputo se alimenta un documento firmado y la llave pública del supuesto firmante para que el programa indique si es auténtico o no lo es.

En otras palabras, si un documento fue firmado por un individuo que tiene asociada la llave pública, entonces, el documento fue efectivamente firmado con la correspondiente llave privada, logrando así la autenticidad de la firma de dicho documento.

La criptografía ofrece dos tipos de algoritmos de confidencialidad:

➤ **Simétricos:** Su finalidad es *encriptar*, es decir, codificar un mensaje o documento digital y producir un documento ilegible utilizando como base una palabra clave o contraseña.

➤ **Asimétricos** o de llave pública: Sirven para *encriptar* y *desencriptar*, es decir, si un documento se *encripta* con una llave pública, entonces sólo se *desencripta* con la correspondiente llave privada. Una vez encriptado el documento sólo el receptor puede acceder al documento *encriptado*.¹²³

En México toda firma electrónica tiene los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa siendo admisible como prueba en juicio y sirve para:

- Identificar a una persona.
- Dar certeza a su participación personal en el acto de firmar.
- Asociar a esa persona con el contenido del documento.

Con ésta reforma se sientan las bases para el posterior reconocimiento fiscal, de la factura electrónica.

¹²³ Cfr. Navarro Isla, Jorge (Coordinador), *op. cit.*, p. 93.

El gran vínculo del comercio, con las obligaciones fiscales, hacen manifiesta la importancia de los antecedentes referidos, ya que incluso la legislación fiscal recoge varios de los conceptos establecidos en la legislación mercantil.

II.3 Medios electrónicos contemplados en el Código Fiscal de la Federación vigente.

El 13 de diciembre de 2002, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados aprobó el proyecto de decreto por el que se reforman adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, con base en lo que se adicionaría un segundo capítulo al Título I "*Disposiciones Generales*" denominado "*De los medios electrónicos*".

Sin embargo dicho Decreto fue publicado en el DOF hasta el 05 de enero del 2004, por lo que si se adicionó al Título I, un Capítulo Segundo, denominado "De los Medios Electrónicos" comprendiendo los artículos 17-C, 17-D, 17-E, 17-F, 17-G, 17-H, 17-I y 17-J. Lo que resultó congruente con la utilización de los documentos digitales que gradualmente se fue instrumentando en diversas disposiciones legales.

A partir de que entró en vigor este ordenamiento, se establece como obligación para el contribuyente relacionado con las autoridades fiscales, la de presentar toda la información a que esté obligado, en documentos digitales, los que deberán contener FEA. Las personas Morales para presentar documentos digitales podrán optar por presentar su FEA, o bien hacerlo con la FEA de su representante legal. Sin embargo, "*tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativa la utilización de la FEA,*"¹²⁴ y en caso de que la persona moral no utilice la propia, la promoción correspondiente deberá contener la FEA del representante de la persona moral. En este caso la ley dispone que "*se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales*

¹²⁴ Artículo 19-A, segundo párrafo, CFF, vigente.

que contengan FEA de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales,¹²⁵ para los efectos de responsabilidad en materia penal.

El requisito *sine qua non*, para la validez de la FEA consistente en que esté amparada por un Certificado vigente.

Derivado de lo anterior, el contribuyente recibirá el acuse de recibo que contenga el **Sello Digital**, que de igual manera deberá estar amparado por un Certificado vigente.

A continuación, se muestra de manera gráfica la funcionalidad de un documento digital.



¹²⁵ Artículo 19-A, tercer párrafo, CFF, vigente.

II.3.1 Documentos Digitales.

El CFF define al documento digital, como *“todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”*.¹²⁶

*“La integridad y autoría de un documento digital con FEA o con sello digital si se trata de comprobante fiscal digital, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.”*¹²⁷ ¿En qué consiste el citado método?

Mediante la extracción de la minucia “DNA” o huella digital del documento electrónico, a través de una herramienta. También se puede emplear si existe duda sobre la comparación de dos documentos o inclusive del mismo documento, se extrae de nueva cuenta ese DNA, y se compara con el original, por lo tanto, si este es igual será el documento idéntico inalterado.

II.3.2 Firma Electrónica Avanzada (FIEL).

Para que el contribuyente pueda fungir como firmante de un documento digital, requiere la FEA, para lo cual, debe reunir una serie de requisitos, establecidos en materia fiscal, para lograr al fin, sustituir la firma autógrafa, garantizar la integridad del documento digital y producir los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, y que esos a su vez, tengan el mismo valor probatorio que estos.

¹²⁶ Artículo 17-D, cuarto párrafo, CFF, vigente.

¹²⁷ Artículo 17-I, CFF, vigente.

Los datos de creación de FEA.

Podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el SAT.¹²⁸ Tratándose de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de FEA.¹²⁹

Los datos de creación también podrán ser tramitados ante cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México,¹³⁰ en este caso, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el SAT para acreditar su identidad.¹³¹ Esta comparecencia, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal, salvo en los casos establecidos a través de reglas de carácter general.¹³²

Certificado de seguridad de FEA.

Con la finalidad de que la FEA tenga efectividad, se establece un instrumento de seguridad, consistente en un certificado de FEA, por el que se confirma el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una FEA, el cual será expedido por el SAT, actuando como prestador de servicios de certificación, cuando se trate de personas morales, y/o por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México¹³³ cuando se trate de personas físicas.

¹²⁸ Cfr. Artículo 17-D, quinto párrafo, CFF, vigente.

¹²⁹ Cfr. Artículo 17-D, séptimo párrafo, CFF, vigente.

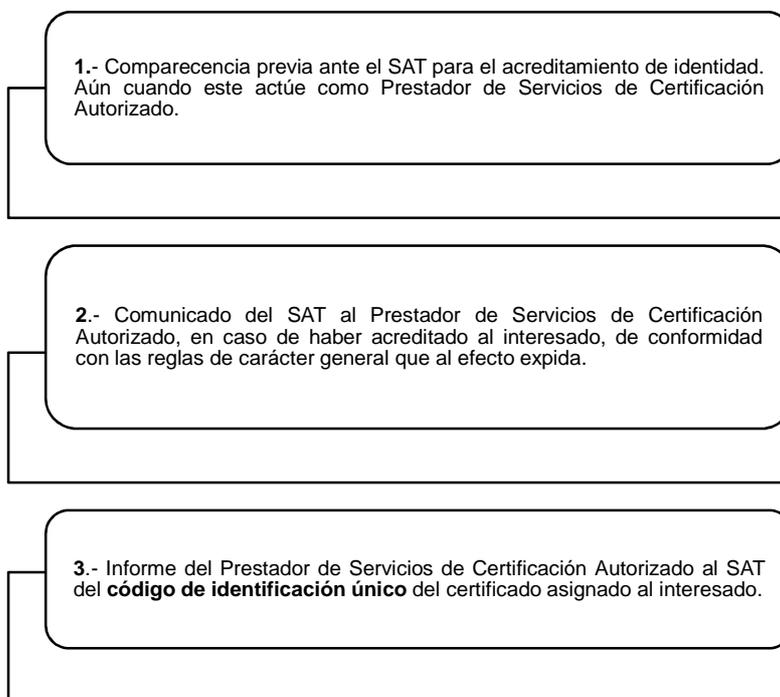
¹³⁰ Cfr. Artículo 17-D, quinto párrafo, CFF, vigente.

¹³¹ Cfr. Artículo 17-D, sexto párrafo, CFF, vigente.

¹³² Cfr. Artículo 17-D, séptimo párrafo, CFF, vigente.

¹³³ El Banco de México publicará en el DOF la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente. Cfr. Artículo 17-D, segundo párrafo, CFF, vigente.

Para tal efecto y en ambos casos se requiere de la comunicación entre el SAT y el Prestador de Servicios de Certificación Autorizado, realizando el siguiente *procedimiento de certificación*, desglosado en los siguientes pasos:



Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una **vigencia** máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que expire la vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. Existe la posibilidad de que el SAT mediante reglas de carácter general, releve a los titulares del certificado, de la comparecencia personal ante dicho órgano, para acreditar su identidad y la representación legal correspondiente, en el caso de las personas morales, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas.¹³⁴ De lo contrario el contribuyente interesado deberá realizar el trámite ante el prestador de servicios de certificación autorizado, cumpliendo el *procedimiento de certificación*, anteriormente desglosado.

¹³⁴ Cfr. Artículo 17-D, décimo párrafo, CFF, vigente.

El SAT aceptará los certificados de FEA que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos cumplan con el *procedimiento de certificación*.¹³⁵

El titular de un certificado emitido por el SAT, será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven de no cumplir cabalmente con las siguientes obligaciones:

I. Establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

II. Cuando se emplee el certificado en relación con una FEA, cerciorarse de que las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

IV. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que ponga en riesgo la privacidad de los datos de creación de la firma.”¹³⁶

II.3.3 Sello digital.

La correlación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, implica que ante la presentación de los documentos digitales, estas últimas, los recibirán, con acuse de recibo que contenga el sello digital, que en éste caso, *“es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y se sujeta a la misma regulación aplicable al uso de la FEA. Su función es identificar a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado.”*¹³⁷

¹³⁵ Cfr. Artículo 17-D, décimo primer párrafo, CFF, vigente.

¹³⁶ Artículo 17-J, CFF, vigente.

¹³⁷ Artículo 17-E, CFF, vigente.

II.3.4 Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).

Otra de las obligaciones a cargo de los contribuyentes que se vió afectada con las reformas fiscales involucradas con el uso de medios electrónicos, fue la relativa a la obligación de expedir comprobantes fiscales, disponiéndose en el CFF, que “*cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen,*”¹³⁸ deberán emitirse en documentos digitales a través de la página de Internet del SAT; con el objeto de establecer medidas de simplificación administrativa que además de apoyar la recaudación, fortalezcan los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes, son reales y concretos, y con ello procurara evitar la evasión y defraudación fiscal.

Lo anterior toda vez que el esquema de comprobación fiscal vigente hasta 2010, no había sido lo suficientemente estricto para evitar las diferentes formas de evasión que impactan de manera considerable en la recaudación del erario público federal. Dicho esquema comprendía las siguientes tres formas de comprobación fiscal, que pudieron utilizarse de manera simultánea y cuya problemática es:¹³⁹

❖ *Comprobante fiscal en papel*, siendo este el principal mecanismo de comprobación que funcionó mediante su impresión a través de impresores autorizados por la autoridad.

Las principales conductas de evasión fiscal identificadas, se originan en su mayoría por el uso de comprobantes fiscales emitidos en papel, los cuales dan lugar a la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, permitiendo la aplicación de deducciones soportadas con

¹³⁸ Artículo 29, CFF, vigente.

¹³⁹ Cfr. Valadez Treviño, Francisco Macías, *Op. cit.*, pp. 153-155.

facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes, que más tarde tiene como consecuencia la erosión significativa a la base gravable del impuesto y en muchos casos origina la solicitud de devoluciones de impuestos indebidas.

Tal situación se ha agudizado por diversas razones a cargo de la autoridad fiscal, como la insuficiencia e ineficacia de los elementos de seguridad en los comprobantes fiscales emitidos en papel, así como la dificultad con que cuenta la autoridad para controlar y rastrear ese tipo de comprobantes, y por otro lado, la facilidad para los obligados, de poder acceder a instrumentos tecnológicos como el escáner, impresoras, fotocopadoras etc.; para su reproducción y falsificación.

❖ *Comprobante fiscal digital* con sello digital generado en medios electrónicos por los propios contribuyentes o a través de proveedores autorizados.

En este caso, se ha detectado que los emisores omiten presentar el reporte mensual a que se encuentran obligados, o bien lo presentan con información inválida o incompleta, situación originada por la falta de sanciones en la legislación actual, lo que conlleva a que la autoridad no tenga forma de verificar los montos y la clave de inscripción en el RFC de los reportes de los comprobantes que se emiten.

❖ *Estado de cuenta bancario* como comprobante optativo para soportar erogaciones pagadas con cheque, tarjeta de crédito o de débito o traspaso electrónico de cuentas bancarias.

Estos tienen la problemática de que las entidades financieras aún no incorporan al mismo la clave de inscripción en el RFC de las personas que enajenan bienes, prestan servicios u otorgan el uso goce temporal de bienes, o presentan registros inválidos o con errores; además las autoridades fiscales actualmente no tienen facultades para verificar en las bases de datos de las referidas entidades financieras la autenticidad del estado de cuenta que expiden.

Por esas razones, se instrumentó un nuevo esquema que conlleva el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas como el internet.

Esta propuesta se concretó en fortalecer los tres esquemas de comprobación fiscal, antes mencionados, que operaría de manera simultánea mediante nuevos Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (en adelante “CFDI”).

El comprobante fiscal digital, se define como un documento electrónico con validez fiscal, que utiliza estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos para garantizar la integridad, confidencialidad, autenticidad y no repudio del documento.¹⁴⁰

Para estar en posibilidad de cumplir esa obligación, el contribuyente requiere tramitar ante el SAT, el certificado para el uso de los sellos digitales, mediante formato electrónico que cuente con la FEA de la persona solicitante, para lo cual el certificado de la FEA, debe estar vigente.

El sello digital, permite acreditar la autoría de los CFDI que expidan las personas físicas y morales, y también está sujeto a la regulación aplicable al uso de la FEA, no obstante, cabe precisar que su objeto es diverso al del sello digital que recae en los acuses de recibo a cargo de la autoridad.

Los contribuyentes podrán usar uno o más certificados de sellos digitales, para lo cual podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser

¹⁴⁰ SAT, Preguntas frecuentes sobre temas fiscales, Véase: <https://aplicaciones.sat.gob.mx/respuestafiscal/home.aspx>

utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos.

Cabe decir que los contribuyentes tienen la posibilidad de emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, para lo cual el SAT podrá establecer facilidades administrativas, o a través de proveedores de certificación de CFDI, mismos que deberán estar previamente autorizados por el SAT y cumplir con los requisitos que al efecto establece dicho órgano desconcentrado mediante la regla de carácter general 2.7.2.1; de la RMF 2015.¹⁴¹

El SAT podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en el CFF, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Emisión.

Una vez que al CFDI se le incorpore el sello digital del SAT o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos, el archivo electrónico del CFDI y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

Cumplir con los requisitos generales que se encuentran establecidos en el artículo 29-A del CFF vigente, en las siguientes fracciones:

- I. La clave del RFC de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del ISR. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.
- II. El número de folio y el sello digital que el SAT le incorpore, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

¹⁴¹ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del RFC de la persona a favor de quien se expida. Cuando no se cuente con dicha clave del RFC, se señalará una clave genérica.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

(...)

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el SAT.

Remitir al SAT, antes de su expedición, el CFDI respectivo a través de los mecanismos digitales, con el objeto de que éste proceda a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del SAT.

El SAT podrá autorizar a proveedores de certificación de CFDI para tales efectos.

Los contribuyentes que reciban un CFDI, podrán comprobar su autenticidad, consultando en la página de Internet del SAT si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de su emisión, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

La importancia respecto del cumplimiento de los requisitos señalados radica en que no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente cuando las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales no reúnan algún requisito establecidos, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

II.3.5 Contabilidad Electrónica.

Respecto de la información contable¹⁴² a que nos referiremos a continuación, las Normas de Información Financiera (NIF), tienen especial importancia ya que son las que garantizan que la forma de registrar las operaciones, cumpla con las características primarias de confiabilidad, así como secundarias de información suficiente y veracidad, por lo que pueden ser aplicadas en cualquier sistema de contabilidad, así como las Normas y Procedimientos de Auditoría que aceptan la información tecnológica siempre y cuando cumpla con todos los requisitos de valuación del control interno.

Ahora bien, como ya hemos visto, para efectos fiscales, la contabilidad se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, etc.; incluso por todos los documentos, información y elementos adicionales, que sirvan para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, y para sentar las bases para la determinación del impuesto; y a partir del 1° de enero de 2014, también forman parte integrante de ella, la documentación del diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, y de igual manera, la deberán poner a disposición de las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación.¹⁴³

Lo anterior en virtud de la reforma que sufrió el artículo 28 del CFF, de la cual surgen las siguientes obligaciones a cargo de las personas que estén obligadas a llevar contabilidad.

¹⁴² “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.” Regla 2.8.1.4. de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

¹⁴³ Cfr. Artículo 34., RCFE, vigente.

1.- De la fracción III del precepto en cuestión, se desprende que **los registros o asientos contables, que integran la contabilidad, se llevarán en medios electrónicos**, para lo cual los contribuyentes deberán:

- Observar las normas oficiales mexicanas correspondientes, vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.¹⁴⁴ Utilizando sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML y adecuar los registros contables conforme a los siguientes requerimientos que en concreto establece el SAT:

I. CATÁLOGO DE CUENTAS utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24, apartado A; a este 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.

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.

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

¹⁴⁴ *Idem.*

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 este, conforme al Anexo 24, apartado D.

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

Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad, conforme al Anexo 24, apartado F.¹⁴⁵

De lo anterior podemos decir que los detalles que deben contener los registros contables, son exhaustivos, aunado a que deberá emplearse la estructura contenida en el anexo 24 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014, misma que tiene el contenido siguiente:

- A. Catálogo de Cuentas Utilizado en el periodo
- B. Código agrupador de cuentas del SAT
- C. 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 cuentas de orden.
- D. Información de las pólizas generadas incluyendo el detalle por transacción, cuenta, subcuenta y partida, así como sus auxiliares.

Por lo que es indudable la finalidad perseguida por el SAT, consistente en estandarizar el método del registro de la información contable y financiera para todos los contribuyentes.

Por otra parte, consideramos que es incorrecto hablar de contabilidad electrónica, ya que el termino contabilidad como ha quedado especificado, es muy amplio y de lo dispuesto en los preceptos anteriormente referidos, se desprende que sólo son tres rubros relacionados con los registros que deben llevarse en medios electrónicos, esto es, el catálogo de cuentas, la balanza de comprobación y las pólizas, por lo que tanto el libro mayor como el libro diario siguen existiendo.

¹⁴⁵ Cfr. Regla 2.8.1.4. de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

Nos parece oportuno subrayar que todo lo anterior, se refiere al modo de llevar la contabilidad.

2.- En la sucesiva fracción IV del mismo precepto, se establece otro tipo de obligación para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, consistente en enviar a través del Buzón Tributario, lo siguiente:

- ✓ **El catálogo de cuentas**, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación.
- ✓ Los archivos relativos a la **balanza de comprobación**, conforme a los siguientes plazos:
 - Las personas morales, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 3 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.
 - Las personas físicas, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información contable a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.
 - Tratándose de personas morales y físicas dedicadas a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales, podrán enviar su información contable de forma semestral, a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.
 - 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.¹⁴⁶

Resultando que la información contable de mérito, es aquella que se hace constar con las especificaciones que ya se han señalado anteriormente, en sólo dos de los instrumentos a saber, el Catálogo de Cuentas y la Balanza de Comprobación.

Sin embargo, cabe decir que respecto de la sanción correspondiente, en caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación de enviar la parte de la

¹⁴⁶ Cfr. Regla 2.8.1.5. de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Idem.*

contabilidad referida, a la autoridad fiscal, mes con mes, vía buzón tributario, esta no se encuentra establecida ni dentro del artículo 28, ni en ningún otro del CFF vigente, pero si en determinado momento del procedimiento fiscalizador, la autoridad fiscal descubre que el contribuyente no lleva contabilidad electrónica, tal omisión podría encuadrar en la fracción III del artículo 83 del mismo ordenamiento, misma que establece:

“III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.”

Consideramos que respecto de la contabilidad electrónica, hay una pretensión del SAT, en facilitar la familiarización con los medios electrónicos, ya que en las mismas reglas de carácter general, se establecen facilidades como las que se mencionan:

Cuando la autoridad determine que los archivos contienen errores informáticos, se enviará 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. Asimismo, los archivos que hubieran sido enviados y rechazados por alguna causa informática, dentro de los dos últimos días previos al vencimiento de la obligación que le corresponda, podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique a través del buzón tributario, la no aceptación para que una vez aceptados se consideren presentados en tiempo. Y que cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet, podrán acudir a las ALSC donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde la salas de Internet.

Sin embargo, nuestra postura es que al establecer, el artículo 28, fracción IV del CFF vigente, que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligados a llevar contabilidad deberán ingresar de forma mensual su

información contable a través de la página de Internet del SAT, de *conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto*, tal obligación resulta contrarios al derecho fundamental de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 16 de la CPEUM, pues deja a la autoridad fiscal la posibilidad de determinar qué información contable se deberá de ingresar a través de la página de Internet del SAT.

De lo anterior, se desprende claramente que el legislador deja abierta la posibilidad de que sean las propias autoridades fiscales las que decidan qué información contable se tiene que ingresar a través de la página de Internet del SAT, y en qué forma, lo cual resulta claramente contrario al derecho fundamental de seguridad jurídica. Lo anterior es así, ya que al delegar al SAT, facultades propias del órgano legislativo, como lo es definir qué información contable se debe ingresar a través de la página de Internet del SAT, deja a la parte quejosa en un estado de incertidumbre sobre sus obligaciones de informar a las autoridades fiscales.

Aunado a lo anterior, consideramos que la obligación de llevar un sistema de registro o procesamiento de información contable en medios electrónicos y con los requisitos que se han referido, transgreden el derecho de llevar un sistema de registro o procesamiento de información contable como mejor le acomode o convenga a las características particulares del negocio o de la actividad de los contribuyentes, con lo que NO se está respetando el derecho fundamental de libertad que se infiere del artículo 16, antepenúltimo párrafo, de la Constitución.

Amén de que la implementación de los sistemas tecnológicos que los contribuyentes requieren para poder dar cumplimiento con las obligaciones fiscales, implican costos económicos muy importantes en cuanto la instalación de equipos y servicios con ellos relacionados, lo que podría impedir a los contribuyentes la realización de su actividad habitual y registrar sus operaciones en los términos que actualmente lleva su contabilidad.

CAPÍTULO III

REVISIONES ELECTRÓNICAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La imaginación es más importante que el conocimiento.

El conocimiento es limitado. La imaginación comprende al mundo.

Albert Einstein

Como hemos visto hasta ahora, los medios electrónicos son el conjunto de tecnologías desarrolladas para gestionar información y enviarla de un lugar a otro. El uso de los medios electrónicos en materia fiscal, implica la aplicación y uso de las TICS en la relación que hay entre el fisco y el contribuyente, llegando al punto de crear un medio a través del cual puedan tener una comunicación en tiempo real, minimizando las distancias, los periodos de tiempo largos y recursos materiales de altos costos; escalando a un nivel digital, en el servicio de administración tributaria, con base en los CFDI, contabilidad electrónica y ahora el buzón tributario.

III.1 Buzón Tributario.

En la página del SAT, nos dice que es un servicio de comunicación en línea, disponible en la sección de Trámites, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales, para lo cual, el sistema generara acuse de recibo, mencionando fecha y hora de la recepción de los documentos.

III.1.1 Aspectos Generales del Buzón Tributario.

- Delito fiscal relacionado con el buzón tributario: En el artículo 110 fracción IV del CFF vigente, se prevé que a quien *“modifique, destruya o provoque la*

pérdida de la información que contenga dicho buzón, con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal o bien, ingrese de manera no autorizada a dicho sistema a efecto de obtener información de terceros,” se le aplicara una sanción de 3 meses a tres años de prisión.

- **Fiscalización vía buzón tributario:** El buzón tributario es el medio por el cual se llevaran a cabo las Revisiones Electrónicas previstas en el artículos 42-fracción IX y 53-B, ambos del CFF vigente.

- **Entrada en vigor:** Se establece en el segundo artículo transitorio, fracción VII del CFF vigente, que para personas morales, será el 30 de junio de 2014 y para personas físicas el 1 de enero de 2015, y que en tanto eso suceda, las notificaciones correspondientes a Buzón tributario, se harán en términos del artículo 134 del CFF vigente. Sin embargo, debido a deficiencias en la infraestructura, así como a la interposición de sendos juicios de garantías, su aplicación se ha visto prolongada.

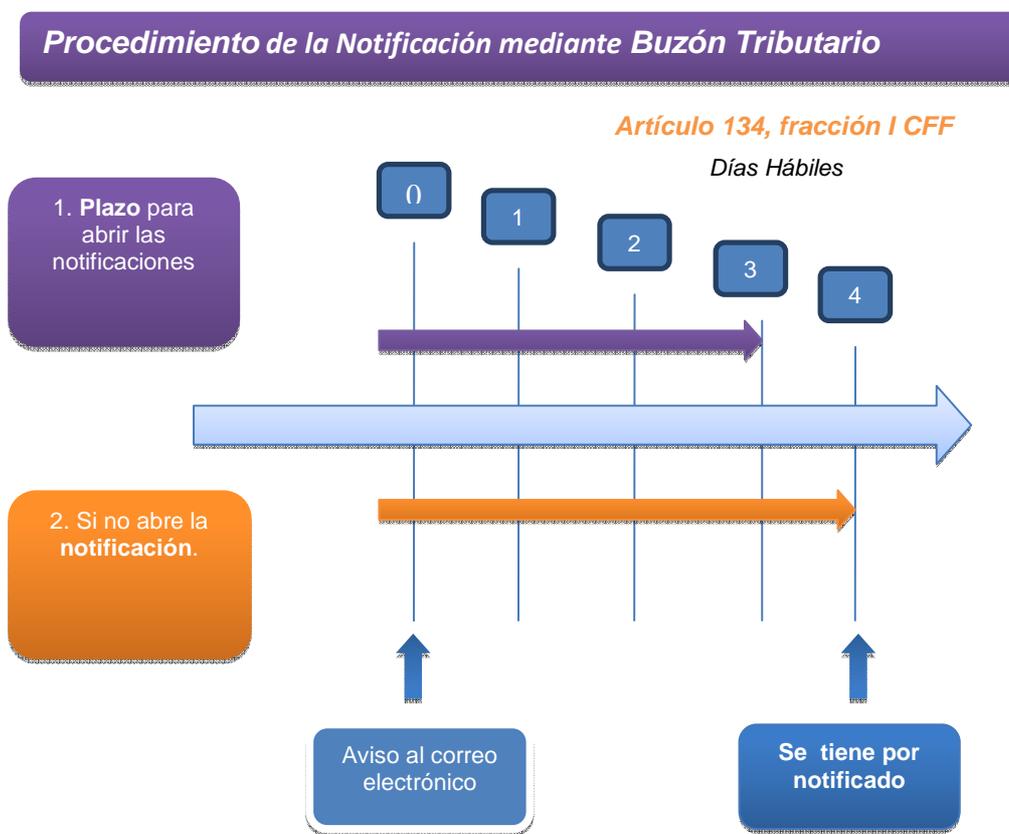
III.1.2 Notificaciones electrónicas

En el artículo 134 fracción I del CFF vigente, se contempla como mecanismo para realizar notificaciones personales de actos administrativos, **el mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario**, cuando se trate de:

- ✓ Citatorios,
- ✓ Requerimientos,
- ✓ Solicitudes de informes o documentos,
- ✓ Actos administrativos que puedan ser recurridos, como:
 - **Liquidaciones:** artículo 50, CFF vigente.
 - **Preliquidación:** En el caso de revisiones electrónicas.

- **Requerimiento de pago:** Si no se puede llevar a cabo el inicio de Procedimiento Administrativo de Ejecución (en adelante “PAE”), se le comunicara por buzón tributario.

El horario en el que el SAT realizará las notificaciones a través del Buzón Tributario, está comprendido de las 9:30 a las 18:00 horas zona centro de México.¹⁴⁷



Los contribuyentes podrán comprobar la integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario, empleando la ficha de trámite 60/CFF con denominación: “*Verificación de la integridad y autoría de documentos*”

¹⁴⁷ Regla 2.12.2, de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014. Véase: <http://www.dof.gob.mx/RMF>.

*firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario.”*¹⁴⁸

De igual manera los contribuyentes podrán presentar sus promociones a través de documentos digitales, tales como:

- ✓ Solicitudes,
- ✓ Avisos,
- ✓ Cumplimiento a requerimientos de la autoridad,
- ✓ Recurso de revocación de acuerdo con el artículo 121 del CFF.

En un horario que comprende las 24 horas del día, tomando en cuenta que cuando el contribuyente haga uso del buzón tributario en día inhábil, las promociones se tendrán por recibidas la primera hora del día hábil siguiente.¹⁴⁹

Para el cómputo de plazos y términos ante la utilización del buzón tributario, el horario de recepción de documentos, es de las 00:00 a las 23:59 horas,¹⁵⁰ y cuando el contribuyente ingrese a su buzón tributario en día y hora inhábil para consultar los documentos digitales pendientes de notificar, generando el acuse de recibo electrónico, la notificación se tendrá por practicada, al día hábil siguiente.¹⁵¹

III.2 Revisiones electrónicas reguladas en el CFF y en el CFDF ambos del 2014.

Así como las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete tienen destinados los artículos 46 y 48 del CFF vigente, respectivamente, los cuales recogen en sus fracciones, las reglas que las autoridades fiscales deberán

¹⁴⁸ Regla 2.12.3, de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Idem.*

¹⁴⁹ Regla 2.1.7, de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Idem.*

¹⁵⁰ *Cfr.* Artículo 7o, fracción I, RCFE, vigente.

¹⁵¹ *Cfr.* Artículo 11, RCFE, vigente.

observar en el desarrollo de cada procedimiento; el legislador también destina el propio a las revisiones electrónicas, es decir, el artículo 53-B del CFF vigente.

El referido precepto dispone las reglas para la realización de las revisiones electrónicas.

A continuación veremos cada una de las etapas de éste procedimiento con nuestras respectivas observaciones respecto de la seguridad jurídica que la autoridad debe cuidar en todo momento en favor del contribuyente.

A) INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN



Respecto de la fracción a que se refiere el cuadro anterior, nos surgen las preguntas y observaciones siguientes:

¿Qué información obra en poder de la autoridad fiscalizadora?

A lo que podemos responder, que de acuerdo con lo que hemos visto en los temas anteriores, serían las declaraciones mensuales, los comprobantes fiscales por internet, y la contabilidad electrónica, con lo que bien las autoridades fiscales, pueden en todo momento fiscalizar al contribuyente.

Por otra parte, ¿Cómo es posible que siendo éste el primer acto de autoridad que se le notifica al contribuyente se tome como una resolución?

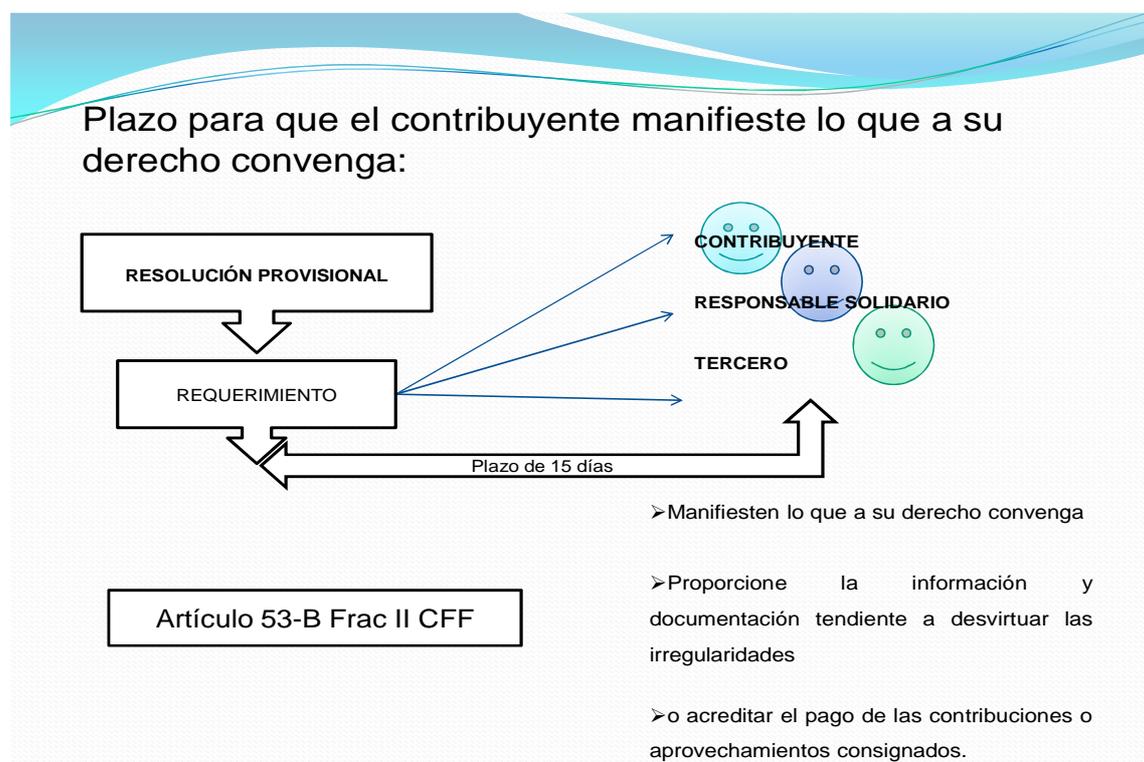
No obstante que sea **provisional**, consideramos que no puede considerarse como tal, toda vez que no hay hasta el momento la oportunidad de que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, incluso no tenía conocimiento de que la autoridad revisaría la información contable en su poder.

Como se puede observar, a diferencia de la redacción en tratándose de visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, se pasa de *hechos y omisiones que **entrañen** incumplimiento de disposiciones fiscales a hechos que **deriven** en omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades*, es decir, ya no se consideran como hechos tendientes a comprobarse o desvirtuarse, al amparo del vocablo *entrañar*, sino que de facto, ya derivan en omisiones, a criterio de la autoridad, lo que puede resultar arbitrario.

Tampoco consideramos que sea correcto establecer una **pre-liquidación**. Ya que cuando los hechos tachados por la autoridad, provienen de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, y la autoridad fiscal determina que hay omisión de contribuciones, realmente estamos ante una determinación hecha por la autoridad, en razón de la corrección a dichas declaraciones.

Con base en lo que nos dicen los doctrinarios,¹⁵² respecto de lo que es una liquidación, por ejemplo Hipolito Rossy, quien considera a la **liquidación** como un conjunto de operaciones mediante los cuales el órgano competente determina la cuantía exacta del tributo debido por cada contribuyente, a través del cual la causa genérica de la contribución se transforma en un título específico de la obligación, así como lo sostenido por la antigua doctrina española, para quien la **liquidación del tributo** consiste en la fijación cuantitativa de la deuda tributaria por parte de la administración, lo que constituye un acto unilateral realizado en cumplimiento de la ley con todas sus consecuencias jurídicas; podemos decir que en realidad estamos hablando de una liquidación, por lo que hasta este momento, aún no puede hablarse de un **impuesto omitido**, que es propio de la determinación que haga la autoridad.

B) GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA

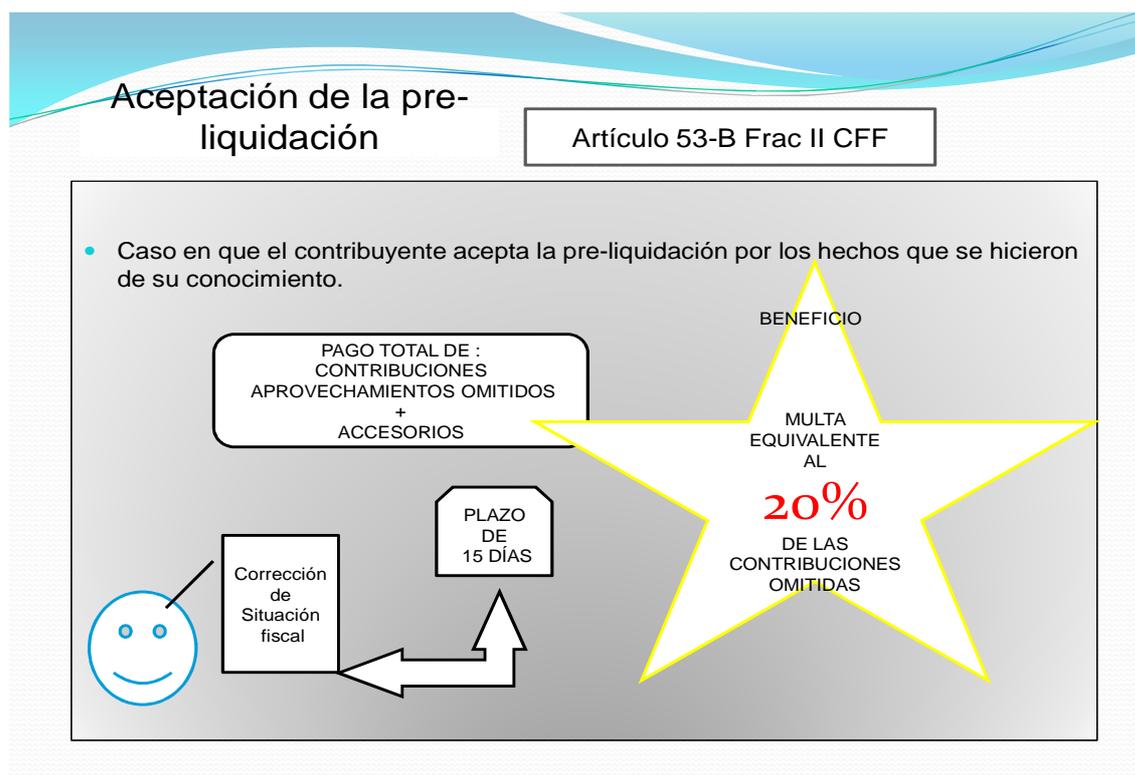


¹⁵² Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 180.

Como se desprende del cuadro anterior, el primer acto que el contribuyente conoce en una revisión electrónica, es la **resolución provisional**, acto en el cual de igual manera se requiere al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de 15 días *manifieste lo que a su derecho convenga, desvirtúe las irregularidades o acredite el pago de las contribuciones.*

De lo anterior notamos que a diferencia de los procedimientos de visita domiciliaria y revisión de gabinete, en los que el plazo para tal efecto es de 20 días, respetando la **garantía de audiencia previa**; aquí, al decir **requerimiento**, el derecho del contribuyente a ser oído, se transforma en una obligación.

C) DERECHO A LA CORRECCIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL



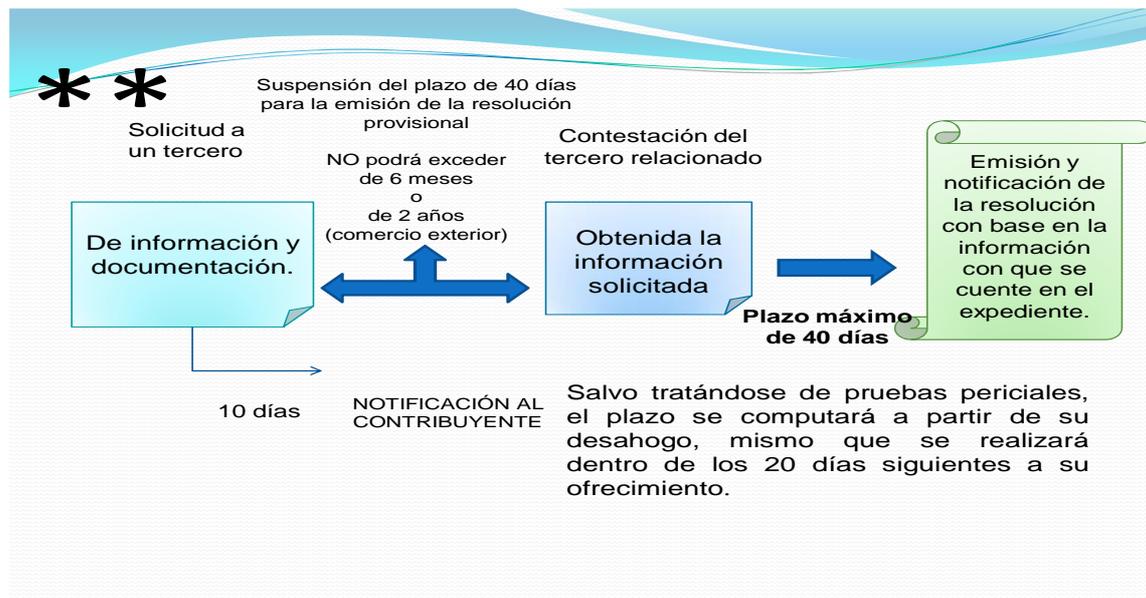
Si el contribuyente opta por corregir su situación fiscal, conforme a lo anterior, estaríamos frente al camino más benéfico e idóneo para ambas partes.

D) RESULTADOS DE LA REVISIÓN A LAS PRUEBAS

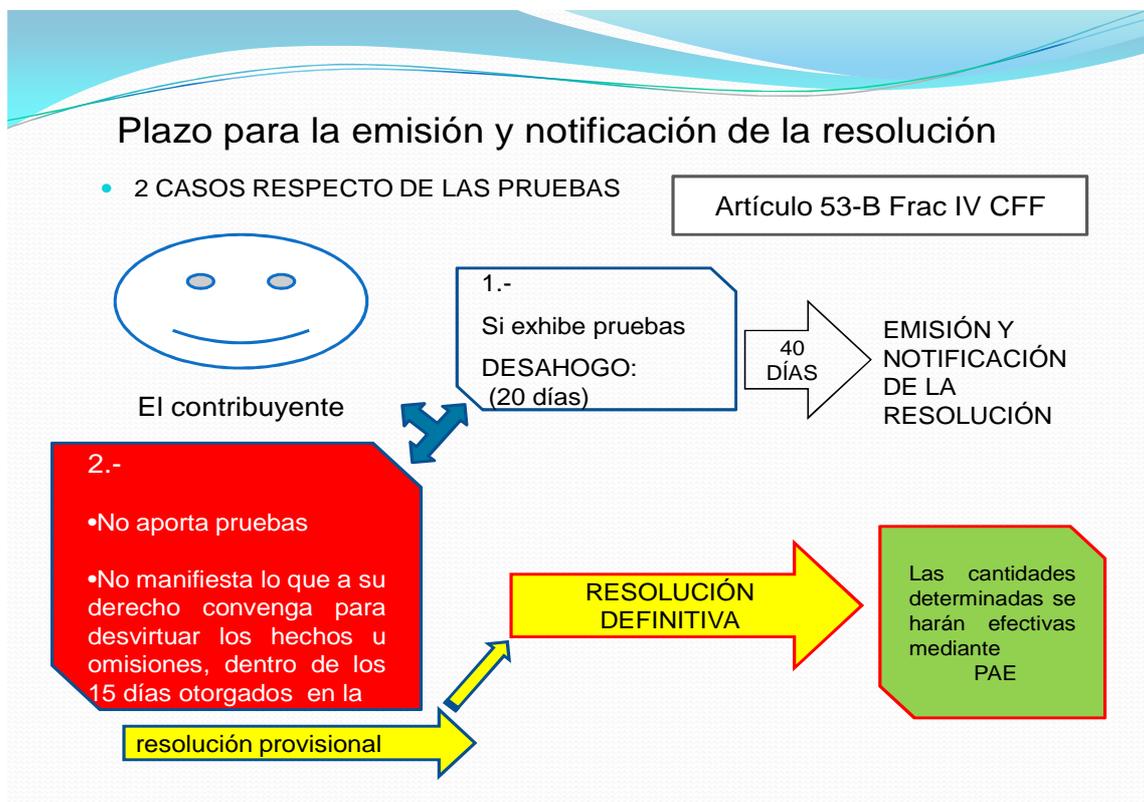
La autoridad fiscal podrá efectuar un segundo requerimiento, conforme a lo siguiente:



La autoridad fiscal podrá solicitar información y documentación a un tercero, conforme a lo siguiente:



E) DESAHOGO DE PRUEBAS



Si como se muestra en el cuadro anterior, en el supuesto “(1.-)”, para el caso de que el contribuyente exhiba pruebas, y la revisión termina en cuarenta días posteriores al desahogo de las mismas; observamos y señalamos que en ninguna de las fracciones del artículo 53-B del CFF vigente, se establece la obligación de informarle al contribuyente la conclusión de la revisión.

En cuanto al desahogo de las pruebas, cabe precisar que asimilamos éste procedimiento al que se lleva para resolver un recurso de revisión, para referir que las únicas pruebas que se admiten, son la documental y la pericial; y por otra parte, nos cuestionamos respecto del momento en que las pruebas se tendrán por desahogadas, ya que a partir de ahí se computan los 40 días para emitir la resolución, lo que se resuelve con fundamento en el artículo 62 del Reglamento

del CFF vigente, que dispone que el desahogo se hará dentro del plazo de 20 días siguientes a su presentación.

Ahora bien, por lo que hace al segundo supuesto “(2.-)” de la fracción IV del artículo 53-B del CFF vigente, nos atrevemos a decir con toda seguridad, que el mismo constituye el peor de los casos para el contribuyente, en razón de las consecuencias que implica el no manifestar lo que a su derecho conviene, ni presentar pruebas para desvirtuar los hechos u omisiones señalados por la autoridad; ya que la resolución provisional se convierte en definitiva y las cantidades supuestamente determinadas se harán efectivas mediante el PAE, a pesar de no haberle dado a conocer al contribuyente, el inicio de las facultades de comprobación.

Cabe señalar que respecto de las *cantidades determinadas que se harán efectivas mediante el PAE*, consideramos que lo que debiera decirse en su lugar, es que *se hará una determinante del crédito fiscal, con base en la pre-liquidación*, y sin embargo utiliza los términos **cantidades determinadas**, cuando en realidad nunca se determinaron, y lo que realmente se tiene es una liquidación de diferencias.

Lo anterior, en virtud de que en la doctrina cuando se establece la determinación tributaria realizada por la administración, se parte de la hipótesis de que la autoridad es conocedora de la totalidad de los presupuestos determinantes de la obligación tributaria.

De manera categórica el profesor Ramón Valadéz Costa¹⁵³ clasifica a la determinación como un acto administrativo que declara la existencia y la cuantía de un crédito o su inexistencia, la determinación por la administración puede tener lugar por el mandato de la ley, simple y llano, o bien el mandato de ley por incumplimiento total o parcial del contribuyente.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 181.

Este punto se tratará con mayor detalle más adelante.

En el ámbito del Distrito Federal, tenemos que también se adicionó al Código Fiscal para el Distrito Federal (en adelante "CFDF"), dentro del catálogo de las facultades de comprobación fiscal, la de llevar a cabo revisiones electrónicas; en virtud del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal"* publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31-12-2013, se adiciona la fracción XXI al artículo 73 del CFDF, implementando la facultad de practicar Revisiones Electrónicas a través de medios electrónicos.

Se preveía que tal disposición entrara en vigor hasta el ejercicio fiscal 2015, de conformidad con lo que establece el Artículo Noveno Transitorio de dicho Decreto.

Uno de los objetivos que con ello se quiere alcanzar es la modernización de los métodos de Revisión, mediante los cuales las autoridades fiscales comprueban el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Entre los principales antecedentes tenemos:

➤ En noviembre de 2005, México fue partícipe de la segunda fase de la Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la información celebrada en Túnez, en la cual se comprometió a nivel internacional a crear mayor conciencia acerca de las ventajas que las tecnologías de la información y la comunicación aportan a la comunidad, asimismo se comprometió a utilizar el potencial de dichas tecnologías.

➤ Mandato constitucional establecido en el artículo 6°, derivado de la reciente reforma publicada en el DOF el pasado 11 de junio de 2013, conforme a la cual *"el Estado garantizará el derecho de acceso a las tecnologías de la*

información y comunicación, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el de banda ancha e internet”.

➤ En cumplimiento a lo dispuesto en el Programa General de Desarrollo del Distrito Federal 2013-2018, una de las modificaciones trascendentes que presenta la iniciativa, es el uso de los TICS, a fin de consolidar **la política de modernización tributaria de la ciudad de México.**

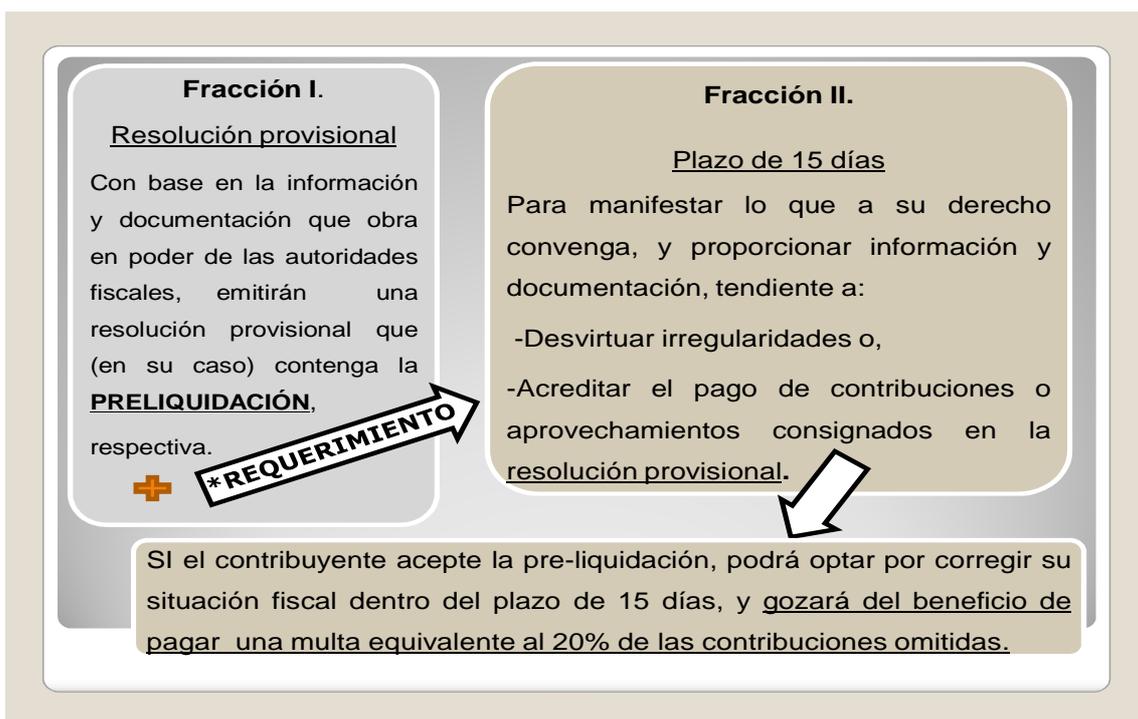
Conforme al orden de ideas en que abordamos las facultades de comprobación fiscal en el ámbito federal, en el Distrito Federal, tenemos las siguientes de conformidad con el artículo 73 CFDF vigente, mismas que se esquematizan a continuación:

VISITA DOMICILIARIA	REVISIÓN DE GABINETE	REVISIÓN ELECTRÓNICA
<u>Orden de visita</u>	<u>Requerimiento de información y documentos contables</u>	<u>Resolución Provisional</u> *pre-liquidación
Última Acta Parcial (+20 días a favor del contribuyente para desvirtuar los hechos)		Plazo de 15 días Ofrecer pruebas y desvirtuar los hechos No ofrece para desvirtuar los hechos «O»
Plazo máximo de 12 meses para emitir Acta Final	Plazo máximo de 12 meses para emitir Oficio de Observaciones	Autocorrección y pagar multa de 20% de las contribuciones omitidas Se vuelve <u>definitiva</u> Inicio del *PAE
	(20 días a favor del contribuyente para desvirtuar los hechos)	40 días para emitir la <u>resolución.</u>
+5 meses <u>Determinante de Crédito</u>	+ 5 meses <u>Determinante de Crédito</u>	

El legislador destina al Artículo 98 BIS del CFDF, como aquel en el que se van a recoger las reglas que las autoridades fiscales deberán observar en el desarrollo del procedimiento de revisiones electrónicas.

El referido precepto dispone dentro de cada una de sus fracciones lo siguiente:

A) INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN



B) DESAHOGO DE LAS PRUEBAS



c) RESULTADOS DE LA REVISION DE LAS PRUEBAS

Fracción III.

Si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban verificarse, podrá:



a) Efectuar un 2° requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los 10 días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá atenderse por el contribuyente dentro del plazo de 10 días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento.

b) Solicitar información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el **plazo de 40 días para emitir emitir la resolución**, situación que deberá notificarse al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses.

D) PLAZO PARA EMITIR UNA RESOLUCIÓN

Obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de 40 días, contados a partir de su desahogo para emitir y notificar la resolución con base en la información con que se cuente en el expediente.

A través de un esquema de fiscalización electrónica las autoridades fiscales del Distrito Federal realizará la notificación de:

- ❖ Solicitudes de informes o documentos,
- ❖ Requerimientos,
- ❖ Resultado de la Revisión (Pre-liquidación o liquidación).

- Previo a la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente.

- El sistema generara acuse de recibo, mencionando fecha y hora de la recepción de los documentos.

Con la finalidad de que el contribuyente se familiarice con la normatividad novedosa, la Asamblea Legislativa expedirá normas de carácter general en las defina que debe entenderse por:

- | | |
|-----------------------------------|---|
| • Acuse de recibo electrónico | • Recurso de revocación en la vía tradicional |
| • Firma electrónica avanzada | • Documento electrónico |
| • Clave de acceso o usuario | • Recurso de revocación en línea |
| • Medios electrónicos | • Documento electrónico oficial |
| • Contraseña | • Sello digital |
| • Notificación electrónica | • Expediente electrónico |
| • Dirección de correo electrónico | • Sistema en línea |
| • Promoción electrónica | • Firma digital |
| ▪ Documento digital | |

De los esquemas desarrollados tenemos que en el CFDF, las reglas para llevar a cabo las revisiones electrónicas, son exactamente iguales a las que se establecen en el CFF, incluso los medios electrónicos empleados son idénticos, por lo tanto, las críticas al procedimiento de revisiones electrónicas contempladas en el CFDF, son las mismas que se hicieron respecto del establecido en el CFF.

Por otra parte nos parece poco acertado por parte de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, haber ignorado la incapacidad de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal para hacer aplicable la ley desde su entrada en vigor. De nada sirve que entre en vigor una normatividad de vanguardia si no es posible su aplicación.

III.3 Fiscalización a la luz del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Como se ha visto en un capítulo anterior, en el tema de “El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”, uno de sus principales aspectos, es que las autoridades fiscales locales que de conformidad con la legislación de la entidad en que actúan, estén facultadas para fiscalizar, determinar, y recaudar contribuciones, también lo estarán para hacerlo respecto de los ingresos coordinados y lo harán con carácter federal, tal como se desprende del siguiente precepto de la Ley de Coordinación Fiscal vigente, que a la letra establece:

“Artículo 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.”

Ahora bien, por lo que hace al Distrito Federal, que es la parte de la Federación con la que en lo personal tenemos más contacto, mismo que está coordinado con la Federación y que cuenta con CCA celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se presentan varios problemas, uno de ellos es que las autoridades fiscales no cuentan con la infraestructura tecnológica necesaria para llevar a cabo las revisiones electrónicas, incluso para la entrada en vigor de las reformas hechas a su CFDF para 2014.

Por lo que inevitablemente tendrían que hacerse los ajustes necesarios, para la satisfacción de recursos como lo son:

- ✓ Materiales: Infraestructura elemental de computadoras con *Hardware* y *Software* idóneos, así como redes de internet de banda ancha.

- ✓ Humanos: Auditores capacitados que empleen de manera correcta los medios electrónicos, personal de soporte técnico y de informática que auxilien a los auditores en el caso de que se presenten problemas de carácter informático, que la mayoría de las veces suelen escapar de las manos de los auditores.

Una vez que se tenga un panorama que atienda a la satisfacción de esas necesidades; ante la duda sobre los instrumentos con que se llevaran a cabo las revisiones electrónicas para los ingresos coordinados, es decir, si con los propios o con los de la Federación, también es indispensable que la Secretaría local, desarrolle cabalmente las herramientas electrónicas, como el buzón electrónico, y la FEA, ya que no obstante que en virtud de la reforma al CFDF para 2014, se hace mención de los mismos, así como de la facultad de realizar revisiones electrónicas, lo cierto es que los preparativos para su materialización son muy recientes, lo que significa que aún está lejana su implementación real, situación que pone en desventaja a las autoridades locales, respecto de las federales.

Por la problemática planteada resultó incuestionable la necesidad de efectuar las modificaciones al CCA, celebrado entre la Federación y el Distrito Federal, para determinar de qué modo se coordinarán en cuanto a la facultad de llevar a cabo las revisiones electrónicas, por lo que 12 de agosto del 2015, se publicó en el DOF, el Nuevo CCA en materia Fiscal Federal, Celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, y el 20 de agosto en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.

En él se contemplan dentro de la CLAÚSULA SEGUNDA, en sus incisos e); la facultad de generar y usar los certificados de la FEA, para la realización de los trámites y servicios electrónicos; así como en el h), facultades relativas a la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que se emita en documentos digitales.

Por otra parte en la CLAUSULA SEXTA, se dan cambios importantes respecto del intercambio y manejo de las bases de datos de los contribuyentes para el desarrollo de las funciones referidas en el CCA, tales como:

Las partes que celebran el convenio pondrán a disposición de la otra parte un sitio de consulta en línea a efectos de estar en posibilidad de obtener información de los contribuyentes y se establece que las partes podrán suspender parcial o totalmente el suministro de información en caso de no haber reciprocidad.

En la CLAUSULA SÉPTIMA, se establece la posibilidad de que la entidad genere la clave del RFC, con base en la información de la Clave Única de Registro de Población (CURP), sin embargo, a nuestra consideración, esto traería inseguridad jurídica al contribuyente, toda vez que se trata de una obligación y registro de carácter federal, máxime que los impuestos locales como predial y derechos por el suministro de agua se pueden verificar con base en otro tipo de registros que atienden al número de la cuenta catastral o número de cuenta de la

toma de agua, y que nada tiene que ver con la actividad principal del contribuyente.

Ahora bien respecto de las facultades y obligaciones del Distrito Federal, en materia de recaudación, comprobación, determinación y cobro de los ingresos coordinados, en la CLAUSULA OCTAVA, fracción I, inciso b), se establece que estas se podrán llevar incluso a través de medios electrónicos.

No obstante lo anterior, no soslayamos la realidad de que el Distrito Federal no se encuentra en aptitud, debido a las deficiencias estructurales que tiene, y que se contraponen a las exigencias de la Federación para otorgar los estímulos fiscales contemplados en la Ley de Coordinación Fiscal, por lo que consideramos que dado el caso, debe acordarse un plazo para que el Distrito Federal incorpore la infraestructura tecnológica, así como los medios electrónicos.

CAPÍTULO IV

SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A UNA REVISIÓN ELECTRÓNICA.

Ha habido y hay focos de luminosidad permanente, sin cambios, que orientan la nave de la conducta humana. Si en medio de la borrasca de nuestras limitaciones, ignorancia o malas inclinaciones no vemos sus luces, de todas suertes los faros no se apagan.

Eugenio Trueba Olivares.

Al principio de este trabajo se hizo referencia a la calidad de nuestro sistema jurídico constitucionalmente establecido, que resulta de las partes en que podemos separar el contenido de nuestra ley suprema, en tanto que esta se integra por una -parte dogmática- que establece como limitaciones a la autoridad, ciertos derechos de la persona, y otra que organiza a los poderes públicos entre sí, -parte orgánica-.

Por lo anterior, podemos considerar a la *seguridad jurídica* como consecuencia de un *Estado de derecho*, y definirla como un orden jurídico esencialmente limitador de la actividad del estado en relación con el gobernado.

Así el principio de seguridad jurídica, está íntimamente relacionado con el de legalidad, que considera a la ley como base y límite de la actividad ejecutada por la administración, es decir, la acción de la administración debe hallar su cimiento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa.

Vimos que con base en el artículo 16 CPEUM, "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones...*" por supuesto, debe tenerse presente lo que a continuación consagra la *garantía de legalidad*, que en

forma amplia establece:...*sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*”

Sin embargo, para iniciar una revisión electrónica conforme a la ley, no se contempla un requerimiento de la autoridad fiscal al gobernado, con el que se dé el inicio de éstas facultades de comprobación fiscal, y que por ende, debiera revestir los requisitos de todo acto de molestia conforme a la CPEUM, y de autoridades administrativas conforme al artículo 38 del CFF vigente.

Con la obligación de ingresar mensualmente información contable en la página del SAT, con los requisitos que deben cumplir los registros y asientos contables integrados en el catalogo de cuentas y la balanza de comprobación, se busca que las operaciones de los contribuyentes cuadren perfectamente, para permitir a las autoridades fiscales, una fácil revisión mensual. Sin embargo esto implica que el contribuyente no se entere en qué momento la autoridad comiencen una fiscalización a su documentación.

Con lo cual se viola la garantía de legalidad al gobernado, al no existir un documento impreso con el cual los particulares puedan corroborar el fundamento de la competencia material y territorial de la autoridad fiscal para revisar sus documentos, y los motivos, razones o circunstancias que tuvo la autoridad para iniciar la verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo anterior consideramos que se dejaría de observar el principio de seguridad jurídica, que limita el ejercicio de las facultades de las autoridades con los derechos y garantías del gobernado.

Por otra parte, en la exposición de motivos de las reformas fiscales para 2014, se dice que con el uso de las TICS, se busca dar mayor seguridad jurídica al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo, las fallas técnicas de los sistemas tecnológicos y de los instrumentos electrónicos son impredecibles, y generalmente la solución escapa de nuestras manos, por lo que

no estamos de acuerdo en que por el simple empleo de las TICS, se de mayor seguridad jurídica al contribuyente.

IV.1 Principio de Certeza Jurídica.

En el foro jurídico la legislación debe ser clara, completa y coherente, en aras de la certeza, el proceso de interpretación y aplicación del derecho, debe ser lo más automático posible, igualmente, en aras de la certeza.

La certeza es uno de los objetivos de todos los sistemas legales, pero en el derecho civil, que en nuestro sistema jurídico es la cuna para las otras ramas del derecho, ha llegado a ser una especie de valor supremo, un dogma indiscutible, una meta fundamental, teniendo como consecuencia que en nombre de la certeza de la ley, la misma, sea siempre un buen argumento contra la propuesta de un cambio legal que reduzca la certeza del derecho.

Con lo que se reconoce que en la medida de lo posible los individuos deben conocer la naturaleza de sus derechos y obligaciones y deben ser capaces de planear sus acciones con alguna confianza acerca de las consecuencias legales.¹⁵⁴

Sin embargo, consideramos que la incursión del artículo 53-B al CFF vigente, transgrede éste principio, ya que su redacción no es clara, como se explica en el siguiente tema.

IV.2 Situación jurídica de los sujetos obligados en materia fiscal, antes, durante y después de una revisión electrónica.

La situación jurídica, en la que se encuentran los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, se puede definir con base en la ley, ya que en la misma

¹⁵⁴ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 81.

se encuentran establecidos los derechos y obligaciones relativos a cada uno de ellos, por lo que esta dependerá de la actitud que tome cada una de las partes de la relación frente a sus derechos y obligaciones.

Una de las principales obligaciones a cargo de los contribuyentes, es la de inscribirse en el RFC, la importancia de este padrón de contribuyentes, radica en que con ello, el SAT puede tener indicadores con los cuales controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como percibir el riesgo de incumplimiento, de evasión fiscal, de comisión de delitos, etc., y así poder diseñar estrategias para llevar a cabo acciones de fiscalización con miras a la formalidad fiscal.

Otra obligación a cargo de los contribuyentes es la de llevar la contabilidad con apego a la forma y requisitos establecidos en las leyes. Reiteramos que su importancia respecto del derecho fiscal, prevalece en virtud de los registros que en determinado momento permitirán a las autoridades fiscales comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, las personas físicas y morales pueden cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales o incumplirlas. Así podemos definir tres momentos respecto de los contribuyentes en relación con las autoridades fiscales. A saber:

➤ **Previo al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal:**

Las autoridades fiscales realizan tareas estratégicas relativas al control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para identificar a los contribuyentes que incurrir en omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, y que puedan derivar en impuestos omitidos o en la comisión de delitos; precisamente con base en la información con que cuenta y que deriva de lo manifestado en los avisos y declaraciones que está obligado a presentar a las

autoridades fiscales. Sin embargo, las autoridades fiscales pueden solicitar información adicional al contribuyente, sin que se considere por ello, que se están ejerciendo facultades de comprobación.

En el siguiente cuadro analizamos los artículos del CFF vigente, de los que se desprenden los casos en que el actuar de las autoridades fiscales no constituye ejercicio de facultades de comprobación, y cuando sí lo son.

		A fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.		
ACTOS QUE NO IMPLICAN FISCALIZACIÓN		ACTOS DE FISCALIZACIÓN		
Carta invitación	Programación	Revisión de gabinete	Visita Domiciliaria	Revisión Electrónica
<p>Artículo 41-A.- Las autoridades fiscales podrán:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, ✓ Datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios ✓ Para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, Siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. <p>Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.</p> <p>No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.</p>	<p>Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, ✓ datos, informes o documentos, ✓ para planeary programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código. <p>No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.</p>	<p>Artículo 42.- Las autoridades fiscales estarán facultadas para:</p> <p>II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario. ✓ La CONTABILIDAD, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran <p>A efecto de llevar a cabo su REVISIÓN.</p>	<p>Artículo 42.- Las autoridades fiscales estarán facultadas para:</p> <p>III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos</p> <p>YREVISAR SU CONTABILIDAD, bienes y mercancías.</p>	<p>Artículo 42.- Las autoridades fiscales estarán facultadas para:</p> <p>IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.</p>

Ahora bien, comenzaremos comentando los actos de autoridad que no constituyen actos de fiscalización.

Carta invitación

- En la Secretaría de Finanzas, el acto que encuadra en lo dispuesto en el precepto 41-A del CFF vigente, se conoce como *Carta Invitación, en la cual no consta fundamento legal, simplemente los motivos, tales como: que se realiza una verificación para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.*
- Se parte del resultado de cuestiones posteriores a la verificación de lo manifestado por el sujeto pasivo en los instrumentos de control creados por la misma autoridad, como declaraciones, avisos y dictámenes, para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y que a su vez, permitirán hacer efectivos los cobros y el control de créditos fiscales.
- Esas declaraciones y avisos forman parte de todo aquello que integra la contabilidad para efectos fiscales, la cual se basa en la financiera; que como ya vimos, está constituida por registros necesarios para saber la situación económica y financiera de un ente económico para la toma de decisiones. Luego entonces, no hay una incursión en la contabilidad del contribuyente, simplemente se solicitará información específica considerada como necesaria, para aclarar puntos que surgen de aquellos instrumentos.
- No se dice como procederán las autoridades en caso contrario a aclarar, es decir, si se detectan hechos u omisiones.
- En dicha carta se le informa al contribuyente que en caso de que no atienda la invitación en el plazo solicitado, las autoridades podrán iniciar sus facultades de comprobación de conformidad con lo dispuesto en el CFF. Es decir, lo que se busca es inducir al contribuyente al cumplimiento espontáneo de sus

obligaciones, o bien, a la autocorrección, por éste medio, lo cual evitaría la revisión de la autoridad, sanciones y molestias innecesarias.

Programación

- En la Secretaría de Finanzas, no se da la programación como tal, a la que hace referencia el artículo 42-A del CFF vigente, ya que el área de Programación, se basa en las cédulas que le hace llegar el SAT, así como en los Insumos, que obtiene del portal del SAT, respecto de las declaraciones, los avisos, dictámenes, etc. de los que se desprende en que rubros los contribuyentes son omisos, fijando un monto presuntivo, respecto del cual se planeará el método, que puede consistir en Carta Invitación, Revisión de Gabinete o Visita Domiciliaria. Sin embargo, antes del momento de iniciar la fiscalización, en ningún momento hace un requerimiento del tipo a que se refiere el artículo 42-A del CFF vigente.
- Se desconoce si el artículo 42-A del CFF vigente, sea empleado por el SAT como fundamento para contar con elementos adicionales a los que se desprenden de los datos y documentos que obran en su poder.
- Luego entonces, no hay una incursión en la contabilidad del contribuyente, simplemente se solicitará información específica con la finalidad de conocer o inferir la existencia de algo imperceptible de la información que ya obra en poder de la autoridad, NO se establece un límite de tiempo para pedir dicha información, No se establece un plazo para que el contribuyente, presente lo requerido. Máxime que se hace la aclaración de que no deben cumplirse las formalidades para la revisión de Gabinete.
- No se menciona como procederán las autoridades en caso de obtener indicios, pero podemos decir que en la práctica, la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, con base en esos indicios determina el método por

el que se ejercitarán las facultades de comprobación. También pueda considerar que sea oportuno antes enviar una carta invitación.

- Derivado de lo anterior, en caso de riesgo, las autoridades calendarizan acciones con base en estrategias definidas para fiscalizar a los contribuyentes que presumen incumplimiento. Entonces las autoridades fiscales dan inicio al ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, con el procedimiento más idóneo en relación con el perfil del contribuyente.

➤ **Durante el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal.**

En ese orden de ideas, lo conducente es pasar a los actos que si constituyen actos de fiscalización, comentando las revisiones electrónicas a la luz de los procedimientos de visita domiciliaria y revisión de gabinete, para contrastarlos, así como resaltar la similitud que las características de las revisiones electrónicas guardan con las de los actos que no constituyen fiscalización.

El encabezado del artículo 42 del CFF vigente, que hemos venido nombrado “catálogo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal”, comienza mencionando los objetos de las mismas y son cuatro:

- 1.- Comprobar que los obligados han cumplido con las disposiciones fiscales y,**
- 2.- (En su caso), determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales,**
- 3.- Comprobar la comisión de delitos fiscales,
- 4.- Para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

De los cuales sólo nos abocamos a los primeros dos.

Desde el inicio precisamos que nos abocaríamos a las facultades de comprobación que recaen directamente en la contabilidad del contribuyente, y que por tanto implican actos de molestia, que son tres:

- Revisión de gabinete (a que se refiere la fracción II)
- Visita domiciliaria (a que se refiere la fracción III)
- Revisiones electrónicas (a que se refiere la fracción IX)

Ahora bien, respecto de las reglas para llevar a cabo las revisiones electrónicas, estas se pueden comentar a la luz de las comunes para las revisiones de gabinete y las visitas domiciliarias.

➤ En el caso de revisión de gabinete se solicita la contabilidad, datos y otros documentos, en el caso de la visita domiciliaria se acude al domicilio a revisar igualmente la contabilidad, así como los bienes y mercancías.

¿Qué sucede respecto de las revisiones electrónicas?

De lo dispuesto en la fracción I del artículo 53-B del CFF vigente, no se desprende en qué consiste el acto de molestia mediante el cual le serán requeridos datos, otros documentos, incluso la contabilidad, sino que en este caso en particular, se establece que con la información que obre en poder de las autoridades fiscales, es decir, las declaraciones, avisos, dictámenes etc. - reiteramos que es precisamente, porque son los medios creados por la autoridad para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales-.

➤ Ahora bien, conforme a las reglas para llevar a cabo los procedimientos de revisión de gabinete y visita domiciliaria, es fundamental la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, lo que significa que los medios instrumentales para el control de las obligaciones no le son suficientes, por lo que procede a molestar al contribuyente para ser visitado o bien, requerirlo para que se presente con su contabilidad en las oficinas de la autoridad.

¿Qué sucede respecto de las revisiones electrónicas?

En el contenido del artículo 53-B del CFF vigente, nunca se menciona una revisión a la contabilidad.

¿Entonces por qué dijimos que el ejercicio de esta facultad implicaba la revisión de la contabilidad?

Ya hemos visto que se ha establecido la obligación de depositar en el Buzón tributario, mes con mes, información contable, -ya no digamos contabilidad electrónica, pues como hemos aclarado, las especificaciones para el cumplimiento de la supuesta obligación no contemplan todo lo que la integra-. Entonces al decir en el CFF, que basándose en el análisis de la información que obre en poder de las autoridades fiscales, nos queda claro, que no habrá la necesidad de emitir un acto de molestia con el que se requiera la información contable que necesite, además de la proporcionada o no, en los instrumentos de control de las obligaciones.

➤ Es muy importante tener presente que el artículo 46-A del CFF vigente, establece un plazo máximo en que las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad, ya sea visita domiciliaria o revisión de gabinete, y que se contará a partir de que se notifique a los contribuyentes el primer acto de autoridad, iniciando así, las facultades de comprobación. De lo que se desprende la importancia del primer acto de autoridad en el que se requiere la contabilidad.

¿Qué sucede respecto de las revisiones electrónicas?

El primer acto que se notifica al contribuyente es la *resolución provisional*, - que en su caso contenga la *preliquidación* respectiva-, con lo cual según el párrafo anterior, inician las facultades de comprobación. Es decir, no hay un acto de molestia mediante el cual se le requiera la información contable, lo que implica que

las facultades de comprobación iniciaron sin que el contribuyente tuviera conocimiento.

➤ Otro aspecto importante de las facultades de comprobación es que de conformidad con el artículo 50 del CFF vigente, cuando las autoridades conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, procederán conforme a lo siguiente:

- 1.- *Determinarán* las contribuciones omitidas,
- 2.- Mediante *resolución* que se *notificará* al contribuyente,
- 3.- Dentro de un *plazo máximo de seis meses* contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de gabinete a partir de la fecha en que concluyan los plazos de veinte días, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Lo que hace manifiesta la importancia del acto con que concluye la revisión.

¿Qué sucede respecto de las revisiones electrónicas?

No hay momento tal, con que concluya el plazo para revisar la información contable, como el oficio de observaciones o el levantamiento del acta final. Por lo tanto no hay acto semejante, a partir del cual computar el inicio de plazo para determinar contribuciones omitidas. Pero tal resolución obra en el mismo primer documento con que inician las facultades de comprobación fiscal.

➤ Respecto de lo anterior también es importante puntualizar, que el plazo que tiene la autoridad fiscal para determinar las contribuciones omitidas, corre una vez concluido el plazo de 20 días que en ambos casos se le dan al contribuyente para desvirtuar los hechos u omisiones observados por la autoridad o para corregir su situación fiscal.

¿Qué sucede respecto de las revisiones electrónicas?

Como ya se ha dicho, la resolución provisional, que en su caso contenga la *pre liquidación*, es el primer acto que se le notifica al contribuyente, y el periodo para que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones o corrija su situación fiscal, se da posterior a tal resolución provisional, en la que previo a este periodo probatorio favorable para el contribuyente, ya se determinaron los impuestos omitidos.

➤ Después del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal.

En esta etapa es de referir el supuesto previsto en la fracción IV, del artículo 53-B del CFF vigente, el cual dispone:

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

Mismo que anteriormente señalamos como el peor de los casos respecto del contribuyente.

Recordemos la precisión que se hizo respecto de la importancia de dar a conocer al contribuyente en la determinante de crédito, de las opciones que tiene para hacer valer los medios de defensa para impugnar la resolución a través del recurso de revocación, de conformidad con lo que establece el artículo 116 del CFF vigente, el cual deberá presentarse a través del buzón tributario o ante la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones dependiente de la Procuraduría del Distrito Federal, dentro del plazo de 30 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de esta resolución, según lo previsto en el artículo 121 primer párrafos del mismo ordenamiento. O, en términos del artículo 125 del mismo ordenamiento, promover directamente ante la sala regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa juicio

contencioso administrativo en la vía tradicional o en sistema de justicia en línea, dentro del plazo de 45 días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de ésta resolución, según lo previsto en los artículos 13 párrafo primero y tercero, fracción I, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento contencioso administrativo.

En los mismos plazos, contados a partir de que surta efectos para la notificación, las contribuciones omitidas determinadas como consecuencia de las facultades de comprobación fiscal deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios. En caso de que el contribuyente infractor pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación la multa se reducirá en un 20%.

De lo contrario, es decir, cuando los contribuyentes no hayan pagado o garantizado los créditos fiscales en los plazos referidos, las autoridades fiscales tienen la facultad de exigir el pago de créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De lo que se desprende la seguridad jurídica brindada al contribuyente para hacer valer los derechos de audiencia y de acceso a la Justicia pronta y expedita antes de causarle una privación a la propiedad en razón del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, que resultan en una resolución determinante de crédito fiscal.

Principios que se dejan de observar en perjuicio del contribuyente respecto de lo dispuesto en ese segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del multicitado ordenamiento.

Ahora bien, respecto de las observaciones hechas a la carta invitación, a la figura de programación, -que si bien no constituyen actos de fiscalización, si implican un contacto con el contribuyente con motivo del cumplimiento de sus

obligaciones fiscales-, así como a las revisiones electrónicas, revisión de gabinete y visita domiciliaria; podemos concluir que con el ejercicio de las revisiones electrónicas se rompería con el esquema de lo que es un procedimiento para ejercer las facultades de comprobación fiscal mediante la revisión a la contabilidad del contribuyente. Por lo que consideramos que las revisiones electrónicas no constituyen un procedimiento fiscalizador, en el que se le respeten las garantías de audiencia y de seguridad jurídica al contribuyente, sino más bien un medio de control de obligaciones, consistente en un título, con el cual la autoridad podría hacer efectivo el crédito fiscal, en caso de que el contribuyente no aclare, o bien, no corrija su situación fiscal.

IV.2.1 Contribuyente como obligado principal.

Hasta 2013, el contribuyente que se encontraba en una revisión fiscal, se enteraba de los hechos u omisiones observados por la autoridad fiscal, como resultado de la revisión a su contabilidad, hasta que las mismas llevaran a cabo, la práctica de la notificación del oficio de observaciones para revisión de gabinete o el levantamiento de la última acta parcial, para la visita domiciliaria, etapas que de conformidad con la ley, no deben exceder de 12 meses, con la finalidad de respetar el principio de seguridad jurídica, para evitar más molestias al contribuyente.

En la realidad, sucede que la mayoría de las veces, quienes manejan la situación jurídica y contable de un ente económico, ya sea persona física o moral, son los contadores o los abogados, por lo que el contribuyente como obligado principal, no siempre estaba bien enterado de encontrarse ante un procedimiento de revisión por parte de las autoridades fiscales, ni de su situación en el mismo, y mucho menos de los beneficios fiscales, como la autocorrección con beneficio a multas.

Por ello, desde que tuvimos conocimiento de la iniciativa de reforma fiscal para 2014, consideramos muy acertado el que se contemplara establecer como obligación de las autoridades fiscales, informar a los contribuyentes de los hechos u omisiones detectados durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión, incluyendo para el caso de personas morales a los órganos de dirección, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica al contribuyente.

<p>En la exposición de motivos que sustenta esta reforma se dice:</p>	<p>Ahora bien la propuesta fue aprobada quedando la siguiente redacción en el último párrafo del artículo 42 del CFF vigente.</p>
<p>“Con la finalidad de permitir a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección. Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.”¹⁵⁵</p>	<p>“Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.”¹⁵⁶</p>

El contenido de las reglas de carácter general a que se refiere el texto anterior es el siguiente:

“Información de seguimiento a revisiones”

2.12.9. Para los efectos del artículo 42, último párrafo del CFF, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de

¹⁵⁵ http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

¹⁵⁶ CFF, México, vigente.

revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales:

I. Notificarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, un requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

II. En caso de que el contribuyente, su representante legal o los órganos de dirección, según corresponda, no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando dicho hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.¹⁵⁷

Consideramos que se ha dado un gran paso al haber elevado la propuesta a Ley. En la práctica de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, mediante un acto denominado “Atenta invitación”, las autoridades fiscales, antes de la emisión del oficio de observaciones o de la última acta parcial, requiere a los verdaderos interesados para que se presenten en sus oficinas, para informarles la situación, respecto de los hechos y omisiones conocidos durante el desarrollo de la revisión, para darles la oportunidad de considerar las opciones que la ley le ofrece y evitar más actos de autoridad, y frenar las actualizaciones, los recargos y disminuir la multa, ya que en este caso sería del 20%¹⁵⁸ por pagar antes de que se emita la última acta parcial o el oficio de observaciones. Sin embargo, respecto de las revisiones electrónicas, en el precepto referente a dicha multa, no se dice nada.

Para las revisiones electrónicas, se establece que tal acto tendrá lugar antes de la emisión de la resolución definitiva, sin embargo, tenemos presente que en este tipo de revisión, se rompe con el esquema de las revisiones de antaño, en las que bien se puede hablar de procedimiento por las diferencias tan marcadas que hay, y con las cuales podemos saber cuándo se cambia de una etapa a otra; por lo que al no contemplarse en el artículo 53-B del CFF vigente, un acto con el que se cierre la revisión electrónica, y que debiera notificarse al contribuyente como lo

¹⁵⁷ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014. Véase: <http://www.dof.gob.mx/>

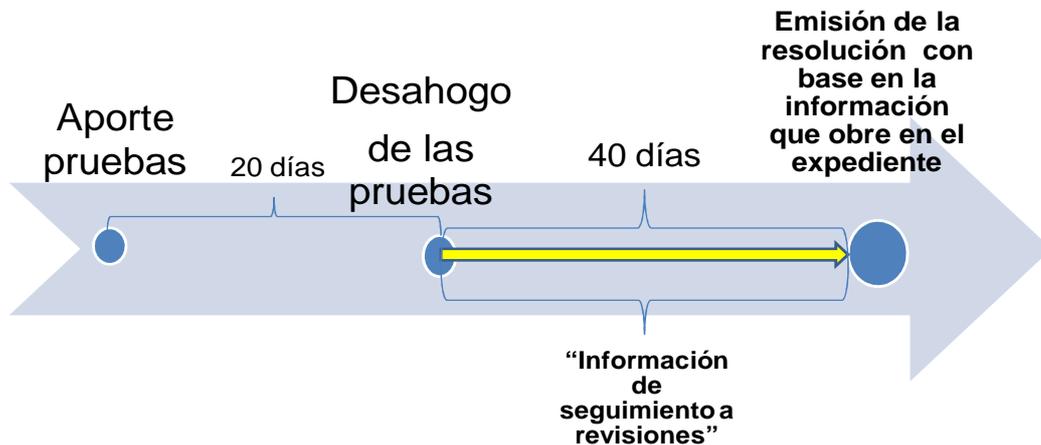
¹⁵⁸ Artículo 76, segundo párrafo del CFF vigente.

es el oficio de observaciones y la última acta parcial, es necesario identificar a partir de qué momento se está en posibilidad de citar al contribuyente.

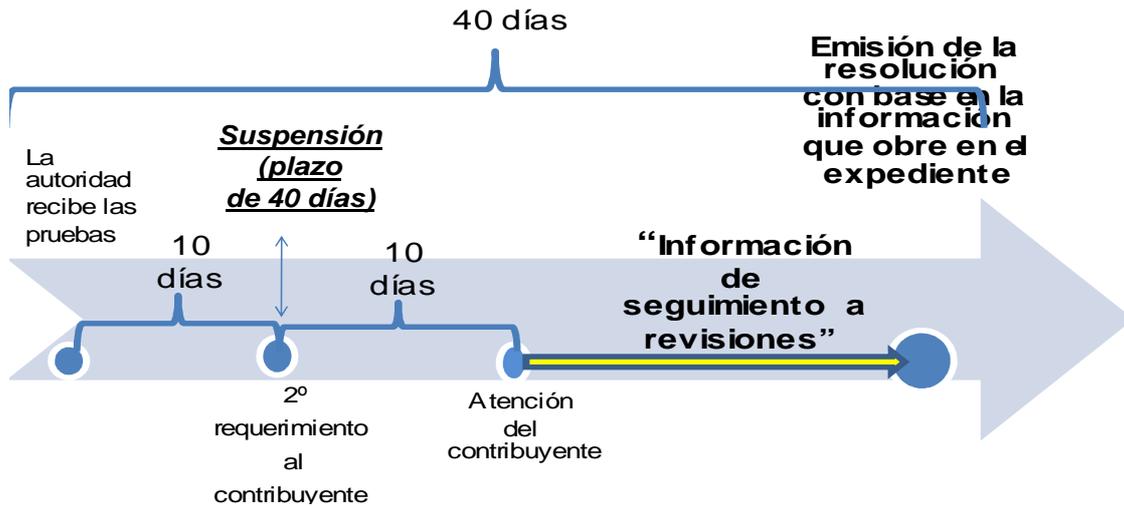
Con base a lo anterior, consideramos los siguientes supuestos, que de conformidad con las reglas del procedimiento de revisión electrónica, establecidas en el artículo 53-B del CFF vigente, pueden darse una vez que se le notifique al contribuyente la resolución provisional; con la finalidad de identificar el lapso en el que la autoridad deberá requerir al contribuyente para que se presente en sus oficinas e informarle los resultados de la revisión, antes de la emisión y notificación de la resolución con base en la información que obre en el expediente:

1.- Acepte la pre-liquidación (con derecho a una multa del 20%). No sería aplicable.

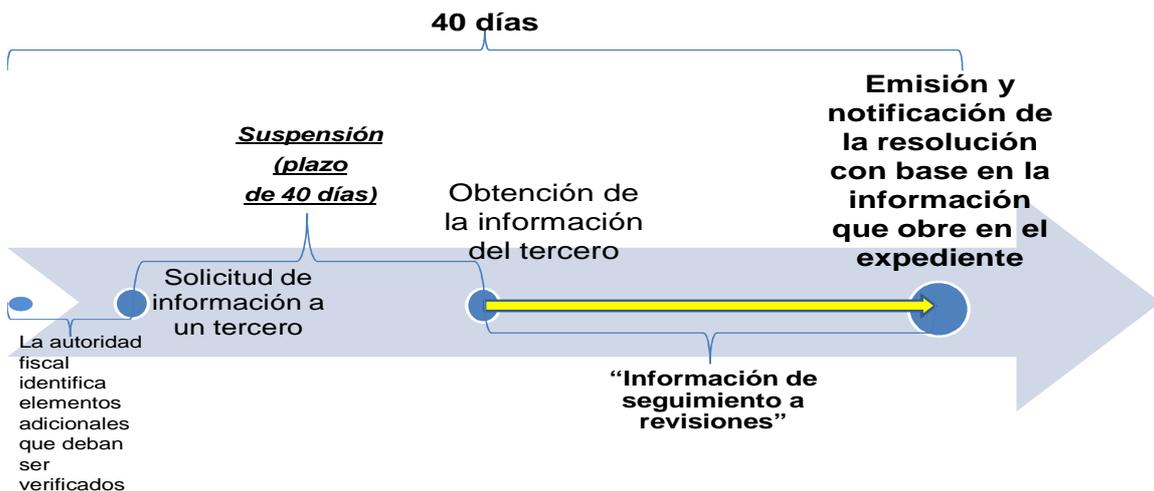
2.- Aporte pruebas: En cuyo caso, la autoridad cuenta con un plazo de 40 días, contados a partir de su desahogo, para la emisión de la resolución.



3.-La autoridad realiza un 2º requerimiento, que suspende el plazo de 40 días para la emisión de la resolución y que deberá ser atendido dentro de los 10 días siguientes a su notificación, no se menciona hasta cuando cesará la suspensión, pero suponiendo que es hasta su atención, o bien, al término de los 10 días, se reanuda dicho computo.



4.-Pide informes a un tercero, en cuyo caso, el plazo de 40 días para emitir la resolución se suspenderá, -desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste-, luego entonces se reanuda dicho plazo.



Lo anterior constituye una gran oportunidad para los contribuyentes, de considerar las opciones que la ley le ofrece y evitar más actos de autoridad, pero saldría del método de comunicación por medio del buzón tributario.

IV.2.2 Responsable solidario.

La figura del responsable solidario surge para facilitar la recaudación fiscal, en relación con el número de contribuyentes. Son quienes tienen una relación directa con el hecho generador, éste responsable, sin ser contribuyente tiene obligaciones establecidas en la ley, como la del pago del crédito fiscal.

En el artículo 26 del CFF vigente, encontramos los diferentes tipos de responsables solidarios, entre ellos se encuentran los siguientes:

- Retenedores, y personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, cuya responsabilidad es *hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe y que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, quienes serán responsables por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en *la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.*
- Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hubieran causado derivado de las actividades de la sociedad de la que formaban parte, en relación con el monto de los créditos fiscales por los cuales la autoridad fiscal exigirá su pago, caso en el que la responsabilidad, será hasta por el porcentaje de participación que tuvieran en el capital social, durante el periodo o la fecha de que

se trate, al momento de causarse las contribuciones correspondientes, para lo cual se establece la fórmula para determinar dicho porcentaje.

➤ También, tenemos la figura de albacea o representante de una sucesión, en virtud de que dichas personas son las encargadas de cumplir con las obligaciones de aquéllos cuyos bienes administran o en su nombre actúan o representan, por lo que a partir de 2014, dicha figura se incorpora al artículo 26 del CFF vigente, como responsables solidarios con los contribuyentes.

Aterrizando esos puntos al escenario de una revisión electrónica, se puede ejemplificar con el siguiente supuesto:

Con la información contable que con base en lo dispuesto en el artículo 28 fracción IV del CFF vigente, se presente de manera mensual por cierto contribuyente a las autoridades fiscales, y ésta proceda a realizar compulsas para comprobar el IVA que acredite un contribuyente como obligado principal, y de la declaración de IVA retenido a cargo del responsable solidario, resulta que por una parte, uno acredita el IVA retenido, y al momento de compulsar al responsable solidario, se detecta que este no lo ha declarado; entonces la autoridad notificará tales hechos al responsable solidario, mediante la resolución provisional incorporando la preliquidación respectiva.

IV.2.3 Terceros relacionados.

De conformidad con la fracción II del primer párrafo del artículo 53-B del CFF vigente, la resolución provisional de una revisión electrónica también puede ser dirigida a un tercero, por lo que cabe mencionar que otra de las obligaciones de gran importancia a cargo de los contribuyentes y que sirve a las autoridades fiscales como medio de control del cumplimiento de sus obligaciones, es la consistente en proporcionar información referente a sus clientes y/o proveedores, siendo estos sujetos a quienes se les denomina terceros relacionados.

Así tenemos por ejemplo, que los contribuyentes obligados al pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), deben proporcionar al SAT, trimestralmente, la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior,¹⁵⁹ y tratándose del IVA, la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a que están obligadas las persona físicas y morales que sean sujetos de este impuesto, consistente en proporcionar mensualmente al SAT, información sobre las operaciones con sus proveedores.

En virtud de la DIOT, puede resultar que la autoridad detecte que una persona moral que contrató los servicios profesionales de una persona física, realizó el pago de honorarios reteniéndole el IVA correspondiente, mismo que más tarde enteró, pero al revisar a esa persona física con carácter de tercero, descubre que ésta no ha declarado los ingresos que obtuvo en concepto de honorarios, por la prestación de sus servicios profesionales.

Por lo anterior el sujeto que estaba en calidad de tercero relacionado con el contribuyente, pasa a ser el contribuyente sujeto a una revisión electrónica respecto de los hechos conocido con motivo de la DIOT, que haya realizado otro contribuyente. En tal caso, la autoridad fiscal estará facultada para notificarle la resolución provisional, a que se refiere el artículo 53-B del CFF vigente, así como la preliquidación correspondiente.

De todo lo anterior podemos concluir que tanto los responsables solidarios como los terceros relacionados se encuentran en la misma situación que se explicó respecto del obligado principal frente a las revisiones electrónicas, en cuanto a la aplicación de las reglas para concretar las revisiones electrónicas, en las que se dejan de observar importantes principios en materia fiscal con los cuales se da seguridad jurídica a los contribuyentes.

¹⁵⁹ Cfr. Artículo 19, párrafo primero, fracción VIII, LIEPS, vigente.

Veamos los criterios que se han asumido en el Poder Judicial respecto de la interposición del juicio de amparo en contra de la aplicación de las figuras que hemos venido tratando, que se relacionan entre sí y que constituyen las bases con las que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo las revisiones electrónicas.

“SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LOS EFECTOS DE LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42 Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 34 DE SU REGLAMENTO, ASÍ COMO DE LAS REGLAS I.2.8.6. Y I.2.8.7. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, RELATIVOS A LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDADELECTRÓNICA Y ENVIARLA A LA AUTORIDAD A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO. Constituye un interés prioritario y específico de la sociedad que no se suspendan los efectos de los artículos 17-K, 28, 42 y 53-B del Código Fiscal de la Federación, adicionados el primero y el último y reformados los restantes, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, 34 de su reglamento, así como de las reglas I.2.8.6. y I.2.8.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, adicionadas en la segunda resolución de modificaciones, difundida en el medio oficial señalado el 4 de julio de 2014, relativos a la obligación de llevar **contabilidad electrónica** y enviarla a la autoridad a través del buzón tributario, habida cuenta que de la lectura **de la exposición de motivos de la reforma indicada se advierte que tuvo como finalidad, entre otras cosas, que la comunicación electrónica agilice y eficiente toda gestión entre el contribuyente y el fisco para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de aquél con el uso de la tecnología, con miras a lograr una mayor recaudación; disminuir costos operativos para la autoridad en trámites presenciales y reducir la generación de vicios formales derivados de la interacción personal.** Por consiguiente, es improcedente conceder la suspensión provisional contra los efectos de los preceptos referidos, por incumplirse con el imperativo previsto en el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, consistente en que con la medida no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público, merced a que, de otorgarse la medida cautelar, se impediría la concreción de la norma, al grado de posibilitar la erosión de la política fiscal. Además, de la ponderación de los valores que se encuentran en disputa, se estima de mayor peso la afectación al interés social que los perjuicios que pudiera resentir el quejoso, máxime que la inconstitucionalidad que se aduzca bajo la apariencia del buen derecho no es evidente y notoria, sino que requiere de un examen exhaustivo propio de la sentencia que decida el fondo del amparo.”¹⁶⁰

(Lo destacado es propio)

De la anterior tesis nos llama la atención la referencia a la exposición de motivos como en su momento hicimos nosotros, en cuanto a la finalidad de la contabilidad electrónica, de agilizar y efficientar la gestión entre el contribuyente y el fisco para fomentar y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones con el uso de la tecnología con miras a lograr una mayor recaudación.

¹⁶⁰ Tesis Aislada Número III.2o.A.60 A (10a.), emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 12, Noviembre de 2014, t. IV, p. 3045.

Lo que nosotros creemos es que con la introducción de la contabilidad electrónica, no se cumple con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que incluso para aquellos que tienen los recursos económicos para incrementar todo el equipamiento informático y tecnológico, no es tan sencillo, precisamente porque el marco normativo en este sentido es muy rudimentario. Luego entonces, mucho menos fácil será para las personas de menores ingresos, quienes en su mayoría ni siquiera conocen el alcance de la ley y menos el alcance de la obligación de abordar las obligaciones fiscales.

Por otra parte tampoco estamos de acuerdo en que con la contabilidad electrónica se fomenta el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues en realidad se establece con carácter de obligatorio, -aun cuando no se contempla en la ley una sanción para el caso de incumplimiento de enviarla mensualmente-.

Por lo que hace a la recaudación como finalidad, consideramos que con ese objetivo por bandera, es que una resolución provisional que el contribuyente quizá ni llegue a conocer pueda volverse obligatoria para luego proceder con el PAE, sin respetar las garantías de audiencia previa y acceso a la justicia pronta y expedita, legalidad y seguridad jurídica, ocasionándole de ser aplicadas, una afectación de imposible reparación en su esfera jurídica.

Sin embargo, existen antecedentes de la postura de nuestro más Alto Tribunal, tratándose del tema de recaudación en relación con la política fiscal, por lo que lo anterior ya no causa mayor sorpresa.

“No debemos olvidar que la Suprema Corte de Justicia, ha sido bastante conservadora en sus posturas en materia, y un claro ejemplo fue la controvertida resolución de los amparos en revisión que declaró la constitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única (en adelante “IETU”), en donde **la Suprema Corte no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado, pues en caso de haber declarado inconstitucional el impuesto por los efectos propios del juicio de amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto declarado inconstitucional lo que significa que debió**

habérseles regresado el impuesto a cerca de veintiocho mil personas que interpusieron juicio de amparo en contra del IETU.”¹⁶¹

Como comentario final respecto de ese criterio, en cuanto a la pretensión de disminuir costos, es de señalarse que tratándose de la Secretaria de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, que revisa ingresos coordinados, trabaja en las peores condiciones por falta de presupuesto, por lo que nos parece increíble que de la noche a la mañana se logre la infraestructura tecnológica óptima, y en cuanto a la disminución de vicios formales, hemos explicado que las reglas para llevar a cabo las revisiones electrónicas son en exceso deficientes como para considerar que con el empleo de la tecnología se disminuirían los vicios de forma.

Con similar sentido tenemos el siguiente criterio:

“SUSPENSIÓN EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE ENVIAR MENSUALMENTE SU INFORMACIÓN CONTABLE A LA AUTORIDAD FISCAL A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO. Los artículos 17-K y 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, 34 de su reglamento, así como las reglas 1.2.8.6. y 1.2.8.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, adicionadas en la segunda resolución de modificaciones, difundida en el Diario Oficial de la Federación el 4 de julio de 2014, establecen que los contribuyentes que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligados a llevar **contabilidad** tendrán, entre otras obligaciones, la de generar en medios electrónicos los registros o asientos que integran ésta, para lo cual deberán conservar y almacenar como parte integrante de la misma, toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacenen y procesen sus datos contables y los diagramas relativos e ingresar mensualmente su información contable a través del buzón tributario. Así, la información indicada constituye el sustento de la facultad de comprobación denominada revisión **electrónica**, la cual se encuentra prevista en los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, en la jurisprudencia 2a./J. 84/2009, visible en la página 457 del Tomo XXX, julio de 2009, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: **“SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. NO PROCEDE CONCEDERLA CONTRA EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”**, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que es improcedente conceder la suspensión contra la ejecución de los actos de fiscalización previstos en dicho precepto que, en ejercicio de las facultades de comprobación, ejerzan las autoridades fiscales, por afectarse el interés social y contravenirse disposiciones de orden público. Por tanto, es improcedente conceder la suspensión en el amparo contra la obligación de los contribuyentes de enviar mensualmente su información contable a la autoridad fiscal, a través del buzón tributario, porque **se causaría perjuicio al interés social, pues existe un interés general de que las referidas autoridades verifiquen que los**

¹⁶¹ FERRER MC-, Gregor, et al., *Derechos humanos en la constitución comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t.II, 2013, p. 2341.

governados cumplan con las obligaciones que la Constitución les impone, ya que mediante su acatamiento se satisfacen necesidades colectivas y se logra un bienestar común.¹⁶²

(Lo destacado es propio)

Del criterio anterior, nos llama la atención que no obstante que en este trabajo explicamos porque consideramos que las revisiones electrónicas son inconstitucionales, al dejar de observarse principios generales del derecho que son aplicables en materia fiscal como el de legalidad, en relación íntima con el de certeza para darle seguridad jurídica al contribuyente, en términos del artículo 16 de la CPEUM; de la Jurisprudencia 2a./J.84/2009, que se cita, se desprende que nuestro Alto Tribunal, determinó que es improcedente conceder la suspensión contra la ejecución de los actos de fiscalización en esta vía “por afectarse el interés social”, y “contravenirse disposiciones de orden público”, ahora bien, consideramos que de conceder la suspensión contra el ejercicio de las revisiones electrónicas, de ninguna manera se afecta el interés social en que las autoridades verifiquen que los gobernados cumplan con las obligaciones previstas en el artículo 31 fracción IV, aunque se trate del acatamiento por medio del cual se satisfacen necesidades colectivas; ya que como hemos venido viendo existen otros medios tales como la Visita Domiciliaria y la Revisión de Gabinete, mismas que están perfectamente reguladas y que por lo tanto se da mayor seguridad jurídica al contribuyente, y que constituyen facultades que se han ido ajustando a lo largo del tiempo, sin dejar de observar los requisitos de fondo y forma con que se garantizan los derechos del contribuyente.

Robusteciendo nuestra postura la siguiente jurisprudencia:

“SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. PROCEDE CONCEDERLA CONTRA LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17 K Y 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014).El análisis del proceso legislativo que culminó con la adición y modificación de los anteriores preceptos

¹⁶² Tesis Aislada Número III.3o. A. 18A. (10ª.), emitida por el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa en el Tercer Circuito, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, Libro II, octubre de 2014, p. 2950.

por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013 y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley de Amparo, permite establecer que procede conceder la suspensión en contra de su aplicación, al no contravenirse disposiciones de orden público ni afectarse el interés social, ya que las obligaciones que se imponen a los contribuyentes, consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, si bien forman parte de las medidas implementadas a fin de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, lo cierto es que la concesión de la medida cautelar no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso desahogar los requerimientos que la autoridad hacendaria le formule en forma directa, ya sea mediante documento impreso o a través de otros medios electrónicos en documento digital, ni tampoco que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación; habida cuenta que ésta puede notificar a los contribuyentes los actos y resoluciones que emita a través de los mecanismos ordinarios previstos para tal efecto, solicitando la información contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones a través de los procedimientos de fiscalización, como son la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.”¹⁶³

También es menester tener presente que el 10 de junio de 2011 se publicó en el DOF, la reforma al artículo 1º de la CPEUM -entre otros artículos-, la cual constituye, sin duda alguna, el cambio constitucional en materia de derechos humanos más importante de los últimos tiempos, que representa un nuevo paradigma para la protección, respeto, garantía y satisfacción de los derechos humanos, cuyo sustento y sustrato precisamente es la dignidad de la persona. El citado artículo establece:

**“TITULO PRIMERO.
DE LOS DERECHOS HUMANOS Y SUS GARANTÍAS.**

Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En

¹⁶³ Jurisprudencia en Materia Administrativa Número 2a./J. 2/2015, Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, Febrero 2015, p. 1760

consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

Ahora bien, la citada reforma constitucional trajo aparejada diversos cambios, los cuales pueden agruparse de la siguiente forma:

- a) cambios sustantivos o al sector material; y,
- b) cambios operativos o al sector de garantía.

En relación con los cambios sustantivos o al sector material, puede decirse que derivan –básicamente-, de la armonización constitucional con el derecho internacional de los derechos humanos, lo cual se tradujo entre otros aspectos en:

- a) La modificación a la denominación misma del capítulo que agrupa a los derechos básicos;
- b) el otorgamiento de rango constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos;

Por su parte, en relación con los cambios operativos o al sector de garantía, estos inciden en las posibilidades procesales de hacer valer los derechos ante los operadores jurídicos, por lo que se otorgan herramientas jurídicas para tal efecto, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

- a) la interpretación conforme (constitucional y convencional);

b) el principio *pro persona*.

La cláusula de interpretación conforme (constitucional/convencional) que prevé el artículo 1 de la Constitución Federal, guarda una estrecha relación con el “control difuso de convencionalidad”, que recientemente ha sido aceptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al cumplimentar la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos¹⁶⁴, entre otras sentencias.

En este sentido, de conformidad con lo previsto en el artículo 1° de la CPEUM, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, están obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, **sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano (cláusula de interpretación conforme constitucional/convencional), adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate (principio *pro persona*).**

Por lo que cabe decir que las disposiciones relativas a la contabilidad electrónica, su envío mensual a través del buzón tributario, con base en lo cual se efectuarían las revisiones electrónicas violan el derecho fundamental de privacidad o intimidad previstos en el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Lo anterior pues, en perjuicio de los derechos de los contribuyentes, las disposiciones en comento imponen la obligación de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, lo que transgrede

¹⁶⁴ Expediente Varios 912/2010, sobre el cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, sentencia del 23 de noviembre de 2009, serie C, núm.209, cuya discusión pública tuvo lugar los días 4, 5, 7, 11, 12 y 14 de julio de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

el derecho humano y garantía de intimidad o privacidad en perjuicio de los contribuyentes.

El artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone lo siguiente:

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

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.
2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.
3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.”

Aunado a lo anterior, el artículo 12 de la declaración de los Derechos Humanos establece lo siguiente:

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

De los artículos anteriormente transcritos se desprende que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio y correspondencia, sino mediante mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal de la molestia y, que el Estado Mexicano se encuentra obligado a proteger y garantizar el derecho humano y garantía a la privacidad de sus gobernados.

En este sentido, tenemos que el Estado Mexicano está obligado a proteger y garantizar el derecho humano y el derecho fundamental a la intimidad y privacidad contenidos en el artículo 16 de la Constitución Federal, en relación con el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como con el artículo 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, lo cual incluye todo tipo de injerencia, como la intimidad o privacidad en la vida de los contribuyentes, ya que el legislador pasó por alto el derecho que todo gobernado

tiene respecto de la libre disposición sobre sus propiedades, posesiones y derechos, es decir, respecto de su situación patrimonial como lo es la propiedad sobre información contable, la cual constituye información confidencial, por lo que el hecho de establecer una obligación a cargo de los contribuyentes, de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, viola el derecho humano y derecho fundamental de privacidad e intimidad.

En efecto, es de considerar que el hecho de que los contribuyentes estén obligados a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, afecta el derecho humano y el derecho fundamental de privacidad e intimidad de los contribuyentes, ya que su información contable es información que se encuentra protegida dentro de la intimidad económica y patrimonial de una persona.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Bajo el criterio de los derechos Humanos, en materia fiscal es primordial referir el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que al amparo del principio “propersona” debe aplicarse la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva de un derecho, sin importar la jerarquía normativa, es decir no importa si se trata de la norma constitucional o convencional, para con ello dejar claro que no obstante que así se alcanza uno de los objetivos de un Estado de derecho, consistente en la protección de los Derechos Humanos mediante la sumisión del poder público al derecho, con miras a un modelo internacional. Ya que de ignorar las transgresiones a la esfera jurídica del gobernado con la concreción de los artículos 17-k (buzón tributario), 28 fracciones II y IV (obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos y enviarla mensualmente a las autoridades fiscales), así como el artículo 53-B (revisiones electrónicas), con el objetivo de obtener mayor recaudación, estaríamos retrocediendo o bien debilitando el modelo interno de Estado de derecho.

SEGUNDA.- Respecto del ejercicio de las facultades de comprobación en materia de ingresos coordinados, tendrán que hacerse los cambios pertinentes a la Ley de Coordinación fiscal, en relación con la participación en los ingresos fiscales federales, por medio de los cuales el Distrito Federal y las entidades federativas reciben los recursos económicos complementarios con que se apoyen los fines que de manera exclusiva asigna la federación, adicionando al capítulo *“De los Fondos de Aportaciones Federales”*, una fracción que contemple un fondo de aportaciones para la infraestructura tecnológica y electrónica.

TERCERA.- Con la inmersión de los medios electrónicos en la legislación fiscal, en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, no se alcanza el objetivo de dar seguridad jurídica al contribuyente, ya que las soluciones a fallas imprescindibles

en los sistemas o en los medios electrónicos generalmente escapa de las manos de los usuarios, ya que no siempre tienen los conocimientos en materia de informática para comprender de manera cabal el funcionamiento de los mismos, lo que implica la necesidad de un marco normativo sustentable, en materia de Informática, ya que es el campo de conocimiento en que reposa la comprensión del funcionamiento de dichos instrumentos. Sin embargo en México carecemos de ello, por lo que consideramos que algunas de las áreas de oportunidad más necesarias para ser reguladas por el derecho informático son:

- La certeza y seguridad a las personas que brindan información confidencial.
- Sancionar conductas ilícitas por el uso inapropiado de las TICS.
- Brindar certeza de conocimiento de actos, (notificaciones)

CUARTA.- La obligación de imponer el uso de las TICS para el cumplimiento de las obligaciones fiscales es inconstitucional, toda vez que aún no llegamos al punto de que en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se garantice el total acceso de la población al Internet, pese a que ya ha sido declarado como derecho humano por las Organización de las Naciones Unidas en 2011, incluido en el artículo 6° constitucional.

QUINTA.- El uso del buzón tributario debería establecerse, como una opción, y no como obligación. Permitiendo a quienes estén en posibilidades de usarlo, una comunicación con las autoridades fiscales más fácil y rápida, y a aquéllos que aún no están en posibilidad de emplearlo, permitirles una familiarización gradual y efectiva y no acelerada pero con inconsistencias que le causen perjuicio a los contribuyentes.

SEXTA.- Toda vez que conforme a las reglas emitidas por el SAT, los registros y asientos contables que el contribuyente debe enviar mes con mes se integra por el catalogo de cuentas y la balanza de comprobación, hablar de

contabilidad electrónica es incorrecto, y considerando que se trata de una obligación fiscal formal lo adecuado es darle el carácter de instrumento para el control de las obligaciones fiscales establecidos por la autoridad.

SÉPTIMA.- La disposición referente al envío mensual de los asientos y registros contables a través de medios electrónicos, no constituye una obligación, toda vez que el legislador no contempló una sanción específica para el caso de no cumplir con tal disposición, viniendo a ser en realidad una disposición de cumplimiento opcional, o una exigencia en la norma que implica una conducta de tipo ideal, ya que el cumplimiento o incumplimiento de la supuesta obligación no alcanza consecuencia alguna, por lo que no se cumple el principio de retribución.

OCTAVA.- Las reglas para llevar a cabo las revisiones electrónicas rompen con el esquema de las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, en donde tenemos bien identificados los actos y actuaciones específicos de la autoridad, que además de legalizar su proceder, dan seguridad jurídica al contribuyente; tales como: la notificación de un primer acto de autoridad para saber que se han iniciado las facultades de comprobación, un plazo límite establecido para la duración de la revisión, notificación de los hechos y omisiones observados por la autoridad durante el desarrollo de la revisión, periodo probatorio a favor del contribuyente para que desvirtúe o corrija su situación fiscal, y una vez agotados esos puntos, proceder a la determinación de los impuestos omitidos, por lo que ante el panorama de la aplicación del artículo 53-B del CFF, que lleve a cabo la administración pública hacendaria, se estarían dejando de observar importantes principios constitucionales que rigen en materia fiscal, violentando así el sistema jurídico.

NOVENA.- Consideramos que *la resolución provisional que en su caso contenga la preliquidación respectiva*, a que se hace referencia en las reglas del artículo 53-B del CFF vigente y que deriva de la información con que cuenta la autoridad fiscal, sin que haya una intervención directa de las autoridades fiscales

en la esfera jurídica de los contribuyentes; tiene las características del acto conocido como *carta invitación*, en cuanto surge de hechos u omisiones conocidos por la autoridad, de la información que obra en su poder, sin requerirle la contabilidad, sino que se limita a *invitar* al contribuyente a presentar los datos informes y documentación con que acredite el cumplimiento pero **sólo respecto** de lo observado, dándole un plazo de 15 días. Con la particularidad de darle los efectos de cumplimiento obligatorio al contribuyente, y convirtiendo lo que debe considerarse como indicios y presunciones de la autoridad en una resolución con preliquidación tendiente a volverse definitiva.

DÉCIMA.- El marco jurídico de las revisiones electrónicas, es incierto, ya que importantes leyes que en determinado momento serían aplicables, aún no han sido reformadas respecto de los alcances del ejercicio de las revisiones electrónicas, por ejemplo, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y las leyes orgánicas de los Tribunales, para saber quien conocería de los conflictos que lleguen a resultar. Lo mismo sucede respecto de la Ley de Coordinación Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

1. ÁLVAREZ CLARA, Luz, *Internet y derechos fundamentales*, México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2011.
2. Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª ed., México, Editorial Themis, 2006.
3. BÉJAR, Luis José, *Curso de derecho administrativo*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2012.
4. CABANELLAS, Guillermo, *Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos*, 4º ed., Heliasta, Buenos Aires, 2003.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I. Aspectos generales de las contribuciones e impuestos federales*, 6º ed., México, Iure editores, 2010.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal*, 17ª ed., México, Themis, 2010.
7. CHÁVEZ CASTILLO, Raúl, *El juicio de amparo contra leyes*, 3º ed., México, Porrúa, 2009.
8. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 18ª ed., México, Porrúa, 2000.
9. ELÍAS AZAR, Edgar, *Contratación por medios electrónicos*, 2º ed., México, Porrúa, 2010
10. FERRER MC-, Gregor, *et al.*, *Derechos humanos en la constitución comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t.II, 2013.
11. GAMAS TORRUCO, José, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, 2001.
12. JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel, *El juicio en línea procedimiento contenciosos administrativo*, México, Dofiscal, 2009.

13. LEÓN TOVAR, Soyla H., *et al.*, *Firma electrónica avanzada, estudio teórico práctico y técnico*, México, Oxford, 2009.
14. MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado*, México, Mc Graw Hill, 2008.
15. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo, de la anulación o ilegitimidad*, 15a ed., México, Porrúa, 2013.
16. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, 4° ed., México, Porrúa, 2011.
17. MERRYMAN, John Henry, *La tradición jurídica romano canónica*, 12ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2009.
18. NAVA GARCÉS, Alberto Enrique, *El derecho en la era digital, internet, firma electrónica, protección de datos, delitos informáticos, comunicaciones, redes sociales, reservación de evidencia*, México, Porrúa, 2013.
19. NAVA GARCÉS, Alberto Enrique, *La prueba electrónica en materia penal*, México, Porrúa, 2011.
20. NAVARRO ISLA, Jorge (Coordinador); *Tecnologías de la información y las comunicaciones: aspectos legales*, México, Porrúa- ITAM, 2005.
21. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario parte general*, 13° ed., México, Thomson Civitas, 2003.
22. PLATAS PACHECO, María del Carmen, *Filosofía del derecho lógica jurídica*, 3° ed., México, Porrúa, 2008.
23. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 2004
24. ROJAS AMANDI, Víctor Manuel, *El uso de internet en el derecho*, 2° ed., México, Oxford, 2011.
25. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho administrativo*, 29ª ed., México, Porrúa, 2013.

26. TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, *Introducción al estudio de la constitución*, 4° ed., México, Fontarama, 2006.
27. TONDOPÓ HERNÁNDEZ, Carlos Hugo, *Teoría y práctica del proceso de amparo indirecto en materia administrativa*, México, Porrúa, 2008.
28. V. CASTRO, Juventino, *Garantías y amparo*, 9° ed., México, Porrúa, 1996.
29. VALADEZ TREVIÑO, Francisco Macías, *Medios electrónicos en materia fiscal, la eliminación del pape*, 5° ed., México, Instituto de Contadores Públicos, 2013.
30. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *DERECHO FISCAL*, México, Oxford, 2010.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2015, México.
- Código Fiscal de La Federación vigente.
- Código Fiscal de La Federación vigente en 2014.
- Código Fiscal de la Federación vigente en 2013.
- Código Fiscal del Distrito Federal vigente.
- Código Fiscal del Distrito Federal vigente en 2014.
- Ley de Coordinación Fiscal vigente.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria vigente en 2006.
- Ley Federal de los Derechos del contribuyente vigente.

- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo vigente.
- Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, vigente en 2014.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente.
- Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal vigente.
- Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Distrito Federal vigente.
- Ley de Hacienda para los Municipios del Estado De Nuevo León vigente.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente.
- Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, celebrado entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, publicado el 24 de Julio de 2009, en el DOF.
- Estatuto de Gobierno del Distrito Federal vigente.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2015.
- Decreto por el que se expide la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el DOF el 27 de diciembre de 1978.
- Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversos artículos de la propia Constitución; 3o., fracción VIII, 8o., fracción V, 9o., párrafo primero, 10, párrafo primero, 58, fracción VII, 59, 63, fracción I, 65, 70 y 72

de la Ley General de Bienes Nacionales; cuarto transitorio de la Ley del Régimen Patrimonial y del Servicio Público para el Distrito Federal; 31 y 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el DOF el 25 de octubre de 1993.

- Decreto mediante el cual se declaran reformados diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el DOF el 22 agosto 1996.
- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2006.
- Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.
- DECRETO por el que se expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y de la Ley de Coordinación Fiscal y se expide la Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo publicado en el DOF el 11 de agosto del 2014.

DICCIONARIO

MARTÍNEZ MORALES, *Rafael, Derecho Administrativo, Diccionarios Jurídicos temáticos*. Vol. 3. México, Ed., Harla, 1997.

Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, tax editores, México, 2011, Tomo I A-D.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 23ª ed., Madrid, Espasa Libros, S. L. U., 2014.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

- http://www.msq-estudiocontable.com/jus/upload/files/images/DICCIONARIO_CONTABLE.pdf
- <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>
- http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
- <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>
- <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>
- <https://www.google.com.mx/search?q=convenios+de+colaboraciónn+administrativa+en+materia+fiscal+federal+shcp+y+df>
- http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDs2012/CDTratados/cd_tratados.php
- http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_28082014.p
- https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/ursum_s.htm#Agreement
- http://www.tlcanhoy.org/about/default_es.asp
- <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>
- <http://www.dof.gob.mx/>
- <http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/56/93.html>
- http://www.finanzas.df.gob.mx/pbr/pdf/Ley_organica_ap_df1.pdf
- <http://www.finanzas.df.gob.mx/transparencia/>
- <http://cgservicios.df.gob.mx/prontuario/index.php?MPPrincipal=mlocal&apartado=2>
- http://www.finanzas.df.gob.mx/pbr/pdf/Ley_organica_ap_df1.pdf
- <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDConstituciones/pdf/NL2.pdf>
- <https://aplicaciones.sat.gob.mx/respuestafiscal/home.aspx>