

I. NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, en el amparo en revisión 1287/2015,¹ cuya sentencia es materia de esta obra, la impugnación que diversas personas morales presentaron en contra del novedoso sistema electrónico de registro y control para el cumplimiento de obligaciones fiscales, por considerar que con ello se violaban diversos derechos fundamentales. En su estudio, la Sala atendió al análisis de diversos temas como el buzón tributario, la contabilidad electrónica, y a los derechos fundamentales a la seguridad jurídica, a la igualdad y a la privacidad, entre otros.

En el caso específico del buzón tributario, uno de sus fines es dar a conocer diversos actos entre los contribuyentes y la

¹ Asunto disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=189165>; información consultada el 2 de abril de 2018.

autoridad hacendaria, esto es, funciona como un medio para notificar diversas resoluciones, provisionales y definitivas; por tanto, y atento a la importancia que revisten las notificaciones en materia fiscal, se presenta un breve estudio sobre los distintos medios a partir de los cuales éstas se realizan, y respecto a la adecuación normativa en el Código Fiscal de la Federación (CFF), por medio de la cual se incorporó el uso de las tecnologías de la información, lo que repercutió en la implementación de dicho buzón y la contabilidad electrónica.

1. DEFINICIÓN DE NOTIFICACIÓN

Conforme al *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española*, la notificación se refiere a la acción y al efecto de notificar; en derecho se trata del documento en que consta la resolución comunicada. A su vez, notificar se considera el "dar extrajudicialmente, con propósito cierto, noticia de algo" o "comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial".²

En el caso de ser necesaria la comunicación entre la autoridad judicial y los justiciables,³ ésta puede ocurrir mediante diversos medios, como son la notificación, el emplazamiento, la citación y el requerimiento.

² Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., tomo II, Madrid, Espasa Calpe, 2001, p. 1591.

³ María Pastrana ubica a este tipo de comunicación dentro de la clasificación de emisor y destinatario; además, refiere otros dos medios que clasifica como formales y materiales; los primeros establecidos en la Ley y los segundos no están reglamentados; también menciona los medios objetivos, como aquellos que usan instrumentos para hacer llegar la noticia procesal, y los subjetivos, en donde la persona es el instrumento de la notificación, por ejemplo, los actuarios de los tribunales, que son quienes transmiten la comunicación procesal. Pastrana Rincón, Dora María, "Notificaciones, citaciones y emplazamientos", *Revista de los Tribunales Agrarios*, México, Centro de Estudios de Justicia Agraria, segunda época, año III, núm. 40, septiembre-diciembre, 2006, p. 3.

En el *Diccionario jurídico mexicano*, a la voz notificación⁴ se le asocia con la expresión medios de comunicación procesal, los cuales sirven para que, ya sea de manera oral o escrita, se informen, ordenen o transmitan ideas entre los sujetos que intervienen en los conflictos de intereses y su composición judicial.

Así, señala que se trata del acto por medio del cual, de acuerdo con las formalidades que la ley preestablece, se hace del conocimiento de alguien, esto es, del interesado, el contenido de una resolución judicial o administrativa o alguna por la que se le requiere para que cumpla un acto procesal.

A partir de lo anterior, puede señalarse que la notificación se compone de los siguientes elementos:

- Las partes, es decir, la autoridad judicial y la persona que accede a la justicia (el justiciable).
- La información que se notifica, ya sea que se trate de una resolución de índole judicial o administrativa o, en su caso, de un requerimiento para que la persona a quien se le da a conocer cumpla con un acto.

En consonancia con lo anterior, el *Diccionario jurídico Espasa*⁵ considera que la notificación es el acto procesal de comunicación del tribunal, cuyo objeto es dar noticia de una resolución, diligencia o actuación a todos los que son parte en

⁴ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario jurídico mexicano*, Tomo I-O, México, IIJ/UNAM/Porrúa, 2007, pp. 2630, 2496 y 2497.

⁵ Fundación Tomás Moro, *Diccionario jurídico Espasa*, Madrid, Espasa Calpe, 2006, p. 1036.

un pleito, una causa o a quienes se les genere un perjuicio, según lo disponga la resolución conforme a lo previsto en la Ley.

Este diccionario, citando a López Merino, señala que la notificación consiste en un instrumento jurídico que formaliza una comunicación que es propia e individualizada.⁶

Por su parte, para María Pastrana Rincón la notificación es el acto por el que, según las formalidades que la ley preestablezca a la persona, se le reconoce a ésta como interesado, se le hace de su conocimiento una resolución judicial o administrativa, o se le solicita que cumpla con un acto procesal.⁷

a) Notificación fiscal

El mismo *Diccionario Jurídico Espasa*,⁸ en relación con esta notificación, establece que se trata de una "comunicación a un contribuyente de un acto de la administración tributaria", la cual puede consistir en una liquidación o en el inicio de una actuación de comprobación de su situación fiscal, y que expresa lo siguiente:

- Los elementos esenciales del tributo.
- Los medios de impugnación.
- El lugar.
- El plazo.
- La forma de pago.
- La advertencia de la recaudación en vía ejecutiva.

⁶ *Ibid.*, p. 1037.

⁷ Pastrana Rincón, Dora María, "Notificaciones, citaciones y emplazamientos", *Revista de los Tribunales Agrarios*, op. cit., nota 3, p. 13.

⁸ Fundación Tomás Moro, *Diccionario...* op. cit., nota 5, p. 1037.

- El aumento de la base tributaria, según sea el caso, sobre la resultante de la declaración, con la motivación correspondiente.

A partir de lo anterior, puede señalarse que a través de la notificación, la autoridad fiscal da a conocer al contribuyente el contenido de una resolución administrativa, para que ésta pueda cumplir o llevar a cabo de manera correcta sus obligaciones fiscales.

Para la Segunda Sala del Alto Tribunal, la supervisión de la autoridad fiscal para que el contribuyente cumpla con su obligación, se puede ejercer mediante las facultades de gestión y de comprobación. Dentro de las primeras están la asistencia, control o vigilancia; y respecto de las segundas, se encuentra la inspección, verificación, determinación o liquidación.⁹

Por su parte, el profesor Filiberto Pacheco Martínez,¹⁰ al referirse a las notificaciones fiscales, precisa que éstas constituyen uno de los actos más trascendentes para los gobernados en su calidad de contribuyentes, pues de ellas deriva una serie de consecuencias jurídicas que pueden repercutir en su esfera jurídica; de ahí que la autoridad en la materia, se rige obligatoriamente por las garantías de seguridad jurídica y legalidad previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales,¹¹ preceptos que, de forma

⁹ Tesis aislada CXLVII/2016 (10a.), de título y subtítulo: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.", publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas, y en su *Gaceta*, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, página 796; Registro digital: 2013389.

¹⁰ Pacheco Martínez, Filiberto, "Notificaciones Fiscales 2001", *Nuevo consultorio fiscal*, México, Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, año 15, marzo de 2001, pp. 51 y 52.

¹¹ Numerales que pueden consultarse en la Página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el apartado, "Sistemas de consulta", a saber: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/>

implícita, prevén la debida notificación de los actos administrativos y con ello salvaguardar dichas garantías.

De este modo, el mismo autor señala que la notificación busca que el gobernado tenga conocimiento fehaciente y oportuno de los actos de autoridad, para estar en aptitud de defenderse, lo cual se cumple con la observancia estricta de los presupuestos y procedimientos, según se trate del acto administrativo a notificar conforme a lo dispuesto en los artículos 134 y 137 del CFF, los cuales mencionan, respectivamente, la forma como se realizará la notificación de dichos actos y la manera en que procederá el notificador cuando tenga que realizar una notificación personal y no se localice a la persona.

En virtud de lo anterior, en palabras de Alejandro Paz¹² la importancia de las notificaciones radica en que:

- Al tratarse de un medio de comunicación de un acto administrativo desfavorable para el particular, le permite a éste emplear los medios de defensa que tenga a su alcance.
- El particular, por medio de ellas, puede conocer de algún acto administrativo que pudiera constituir un derecho, por ejemplo, la resolución de una consulta o un recurso administrativo que esté a su favor.

Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=b/EcoMjefuFeB6DOaNOimE2VCMjllsnCECSIArva0LSHCFIXkN9QRimN4pk8I165. Información consultada el 2 de abril de 2018.

¹² Paz López, Alejandro, *La notificación en materia fiscal y su impugnación. Manual de aplicaciones prácticas*, México, ISEF, 2006, p. 22.

- Se le comunica al interesado que debe cumplir con cierto requisito para continuar con algún trámite que esté realizando, por ejemplo una devolución de impuestos.

En suma, refiere que la notificación es fundamental, dado que a partir de ésta el particular se vincula jurídicamente con el acto administrativo que se le da a conocer, con independencia de que le sea favorable o no; además de que, como también lo menciona Filiberto Pacheco,¹³ la notificación forma parte esencial de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2. MEDIOS PARA NOTIFICAR ACTOS ADMINISTRATIVOS

A partir de considerar a la notificación como una comunicación jurídica, y previo a precisar las que corresponden a la materia administrativa, resulta importante señalar que de acuerdo con el mencionado *Diccionario Jurídico Espasa*,¹⁴ la notificación puede llevarse a cabo por distintos medios, entre ellos:

- El correo
- El telégrafo, o
- A través de cualquier medio técnico en el que conste que se realizó, así como las circunstancias esenciales en que ocurrió

Pastrana Rincón¹⁵ refiere que además de los anteriores medios, también se encuentran la cédula, el Boletín judicial y los

¹³ Pacheco Martínez Filiberto, "Notificaciones...", op. cit., nota 10.

¹⁴ Fundación Tomás Moro, *Diccionario Jurídico Espasa*, op. cit., nota 5, pp. 1036 y 1037.

¹⁵ Pastrana Rincón, Dora María, "Notificaciones...", op. cit., nota 3, pp. 13 y 14.

edictos. La primera consiste en entregar a las partes, abogados o sus representantes, o fijar en los lugares visibles del tribunal, los comunicados, escritos y oficios en los que se transcribe e integra la resolución o el acuerdo que se comunica, los cuales precisan el órgano jurisdiccional que emitió la resolución, los nombres de las partes y el señalamiento del juicio o procedimiento del que emana.

Por su parte, el Boletín Judicial también es un medio oficial para notificar a las partes, en donde se insertan los acuerdos tomados en el órgano jurisdiccional, por lo que su publicación en los tribunales se realiza todos los días, mientras sean hábiles.

Sólo podrá pedirse la nulidad de las notificaciones cuando existan errores y omisiones sustanciales que no permitan identificar el juicio, como lo señala el segundo párrafo del artículo 126 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, hoy Ciudad de México. Para posteriores revisiones se conservará un ejemplar de la publicación en el juzgado o tribunal de que se trate.

Resulta importante destacar que, actualmente, el Boletín Judicial del Poder Judicial de la Ciudad de México puede consultarse de manera electrónica,¹⁶ ya sea en forma completa o específica, en términos de la fracción XXXIX del artículo 121 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Rendición de Cuentas de la Ciudad de México,¹⁷ que dispone:

¹⁶ Al respecto, véase la siguiente dirección electrónica: <http://www.poderjudicialcdmx.gob.mx/boletin/>, consultada el 26 de marzo de 2018.

¹⁷ Ley publicada en la *Gaceta Oficial de la Ciudad de México* el 6 de mayo de 2016.

Los sujetos obligados, deberán mantener impresa para consulta directa de los particulares, difundir y mantener actualizada a través de los respectivos medios electrónicos, de sus sitios de internet y de la Plataforma Nacional de Transparencia, la información, por lo menos, de los temas, documentos y políticas siguientes según les corresponda:

...

Sin embargo, la información que muestra es únicamente para efectos informativos, por lo que no podrá utilizarse en algún proceso jurídico.

En relación con los edictos, María Pastrana¹⁸ señala que por medio de éstos el órgano judicial o administrativo de que se trate da a conocer cierta información pública o privada,¹⁹ la cual debe ser conocida de manera que pueda cumplirse y surtir efectos entre las partes interesadas; este medio suele utilizarse cuando se desconoce el domicilio de las personas, el lugar en el que se encuentran, o bien, están ausentes.

La publicación de los edictos se hace en el Boletín Judicial, la Gaceta Oficial o Judicial y, de ser el caso, en el periódico de mayor circulación del lugar donde se tramite el juicio o se presume que se localiza la persona a quien se quiere notificar, en donde se contienen: las determinaciones dictadas en el proceso; en algunos casos, el texto íntegro de la demanda; y el nombre de las personas de quienes se desconoce su domicilio o aquellas consideradas ausentes.

¹⁸ Pastrano Rincón, Dora María, "Notificaciones...", *op. cit.*, nota 3, pp. 13 y 14.

¹⁹ Sobre los edictos, Alejandro Paz precisa que aun cuando éstos pueden contener información individual o general, en materia fiscal únicamente pueden ir dirigidos a una persona en concreto. Paz López, Alejandro, *La notificación en materia fiscal y su impugnación...*, *op. cit.*, nota 12, p. 19.

En materia administrativa, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo²⁰ prevé la notificación personal o por correo certificado con acuse de recibo, sólo respecto a resoluciones en tres casos: a) que corran traslado de la demanda al tercero; b) el emplazamiento al particular en el juicio de lesividad; y, c) cuando se mande citar a un testigo que no pueda ser presentado por la parte oferente. En todos los demás casos, la notificación ocurrirá por medio del boletín jurisdiccional.

Por su parte, el artículo 134 del CFF, en sus cinco fracciones, divide a las notificaciones de acuerdo con el acto de que se trate o, según se localice o no a la persona a notificar; en ese sentido, la clasificación se presenta de la siguiente forma:

a) Medios para notificar, de acuerdo con el acto de que se trata:

- i. Citatorios, requerimientos,²¹ solicitudes de informes o documentos y actos administrativos que pueden recurrirse

Las notificaciones de estos actos pueden realizarse mediante cualquiera de las siguientes formas:

²⁰ Artículo 67.

²¹ En cuanto a los requerimientos de pago o del cumplimiento de obligaciones, los párrafos tercero y cuarto del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, señalan:

"En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona o quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código."

- *Personal*

Se lleva a cabo con el destinatario del acto administrativo que se pretende comunicar o con su representante legal —tratándose de las personas morales—, e inicia con la visita del notificador al domicilio asignado, quien al requerir la presencia de la persona correspondiente, le comunica el acto o la resolución administrativa y, en el momento, se elabora un acta,²² donde se mencionan el nombre y firma de la persona con quien se realizó la notificación, de la cual se proporciona una copia al interesado, según el artículo 135 del CFF.

Sobre el tema, la Segunda Sala del Alto Tribunal en la jurisprudencia 2a./J. 76/2016 (10a.),²³ sostuvo que en el acta de notificación se deben precisar los elementos que generen plena convicción de que ésta se llevó a cabo en el domicilio del interesado, entre ellos la dirección, incluyendo el número exterior e interior, así como el nombre de la persona con quien se entendió la diligencia.

Cabe destacar que la notificación personal se considera válida, según lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 136 del CFF, si se realiza con la persona autorizada, aun cuando no se haga en el domicilio señalado para tal efecto o en las oficinas de las autoridades administrativas; lo mismo ocurre tratándose de las sociedades en liquidación, cuando existan varios

²² De acuerdo con Alejandro Paz, el acta es un documento por escrito en el cual se precisan los hechos o las omisiones inherentes a la actuación administrativa, en este caso a la notificación. Cfr. Paz López, Alejandro, *La notificación en materia fiscal y su impugnación...*, op. cit., nota 12, p. 73.

²³ Tesis publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* el viernes 15 de julio de 2016 a las 10:15 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 32, julio de 2016, Tomo I, página 650; Registro digital: 2012115.

liquidadores autorizados y la notificación se lleva a cabo con cualquiera de ellos.

La notificación personal generalmente la realiza el secretario o actuario del juzgado cuando tiene frente así a la persona interesada y le comunica de viva voz la noticia.²⁴ Sin embargo, si el notificador no localiza a quien deba entregarle la notificación, conforme al artículo 137 del CFF, le dejará un citatorio²⁵ en su domicilio con el propósito de que:

1. El contribuyente lo espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale.
2. La persona acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales, dentro del plazo de 6 días contados a partir de aquel en que se dejó el citatorio.

De no hacerse lo anterior, la autoridad también podrá comunicar dicho citatorio mediante el buzón tributario. Sin embargo, si la persona o contribuyente no esperó al notificador atento al citatorio anterior, la diligencia la realiza con quien se encuentre en el domicilio o con el vecino, pero si ellos se niegan a recibir la notificación, ésta se llevará a cabo a través del buzón tributario.

²⁴ Pastrana Rincón, Dora María, "Notificaciones...", *op. cit.*, nota 3, p. 13.

²⁵ Se trata de una notificación por instructivo, según el artículo 134, fracción V, del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la Segunda Sala en la tesis 2a./J. 75/98 sostuvo que, tratándose de las notificaciones fiscales, si bien los preceptos que se refieren al citatorio no exigen asentar la hora en que se entregan, la omisión de este dato le impide a la persona notificada saber si la diligencia se realizó en horas hábiles. Por tanto, se requiere que en dicho citatorio se precise la hora de la diligencia para determinar si se hizo en horario hábil, pues de no ser así, la diligencia deberá considerarse como ilegal. Tesis publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo VIII, octubre de 1998, página 502; Registro digital: 195396.

En ese sentido, cuando la notificación de documentos digitales es electrónica,²⁶ al usar el buzón tributario,²⁷ se aplican las reglas generales que al respecto establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT),²⁸ supuesto en el cual el acuse de recibo es el documento digital que lleva la firma electrónica, que transmite el destinatario cuando abra el documento digital que se le envió.

Cabe precisar que antes de que se realice la notificación electrónica, sólo por una vez se le envía al contribuyente un aviso por el medio que haya elegido, que sirve para verificar la autenticidad y el correcto funcionamiento, el que se lleva a cabo en términos del artículo 17-K del CFF, conforme al cual las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tienen asignado un buzón tributario.

Ahora bien, dichas notificaciones electrónicas se tienen por realizadas, al generarse el acuse de recibo electrónico donde consten la fecha y la hora en las que el contribuyente se autenticó para abrir el documento, para lo cual cuenta con 3 días a partir del envío del aviso referido, pero si no lo abre en dicho término, al cuarto día la notificación se tendrá por hecha.

²⁶ La presunción de inexistencia de operaciones en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, da lugar, entre otras, a que se le notifique al contribuyente por medio del buzón tributario, pues le permite al afectado comparecer ante la autoridad a fin de presentar las pruebas para desvirtuar la determinación de la autoridad. Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1742; Registro digital: 2010276.

²⁷ Buzón que se visualiza en la página electrónica del SAT: <https://www.siaf.sat.gob.mx/PTSC/>. Información consultada el 2 de abril de 2018.

²⁸ Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, que cuenta con las atribuciones y facultades que prevé la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada el 15 de diciembre de 1995 en el *Diario Oficial de la Federación*.

En virtud de lo anterior, para poder abrir el mencionado documento digital, el contribuyente contará con una clave de seguridad, que es de uso personal, intransferible y confidencial, de modo que es responsable de la forma en que la emplea.

Finalmente, debe señalarse que las notificaciones electrónicas estarán a disposición del interesado en el referido portal de Internet, podrán imprimirse y contendrán el referido sello digital que las autentificará.

- *Correo certificado*

Por este medio se dan a conocer los mismos actos que corresponden a la notificación personal, pero difiere con ésta, porque no lo lleva a cabo una autoridad fiscal, sino un ente público denominado Servicio Postal Mexicano, quien en atención al artículo 42 de su Ley,²⁹ recaba el acuse de recibo de los envíos de correspondencia que estén registrados con la firma del destinatario o de su representante legal. En ese sentido, un ejemplo de las notificaciones que pueden realizarse por esta vía es la de los bienes que han causado abandono, conforme al penúltimo párrafo del artículo 196-A del CFF.

- *Mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario*

El artículo 17-D del CFF precisa que dicho mensaje es aquel cuyo contenido es la información o la escritura, "generada, en-

²⁹ Ley del Servicio Postal Mexicano publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de diciembre de 1986.

viada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología".

A partir de esto, mediante el buzón tributario, entendido como un sistema de comunicación electrónico visible en la página de Internet del SAT, al cual se hará mención más adelante, pueden notificarse los mismos actos administrativos que se dan a conocer por medio de las notificaciones personales y por correo, cuando se cumplan las formalidades que al respecto establezca el CFF.

Un ejemplo de actos que pueden notificarse por esta vía son los requerimientos formulados por las autoridades fiscales, cuando se presente una solicitud de devolución, en términos del último párrafo del artículo 22 del CFF.

ii. Actos distintos a los anteriores

Las notificaciones se realizan mediante correo ordinario o por telegramas. Para Alejandro Paz,³⁰ los actos que la autoridad notifica utilizando dichos medios son aquellos que no son susceptibles de impugnarse, entre ellos, las invitaciones, los recibos oficiales y los estados de cuenta de los créditos.

A su vez, indica que el telegrama³¹ es una vía para notificar, poco utilizada por la autoridad fiscal, que consiste en una forma

³⁰ Paz López, Alejandro, *La notificación...*, op. cit., nota 12, p. 129.

³¹ La palabra telegrama conforme al *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española* es el "papel normalizado en que se recibe escrito el mensaje telegráfico", y la voz telegráfico, tiene distintos significados, de ellos destaca el que hace mención al conjunto de signos o cifras usadas en la telegrafía. Diccionario consultado el 22 de marzo de 2018, en: <http://dle.rae.es/?id=DqlqVCc>.

de comunicación por la cual se transmiten mensajes, datos o información, cortos y precisos, de manera rápida y a distancia.

iii. Actos que deban surtir efectos en el extranjero

Las autoridades fiscales podrán notificar los actos de forma personal, por correo certificado u ordinario, a través de mensaje de datos con el acuse de recibo en el buzón tributario, vía telegrama, por edictos, utilizando la mensajería con acuse de recibo, mediante transmisión facsimilar con acuse de recibo obtenido por la misma vía, o aplicando lo que al respecto establezcan los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano forma parte.

b) Medios para llevar a cabo una notificación, según se localice o no al contribuyente

i. Por estrados

Cuando no se localiza a la persona, lo cual sucederá en cualquiera de los casos siguientes: 1) no se encuentre en el domicilio que señaló para efectos del registro federal de contribuyentes, 2) se desconozca el lugar en el que vive o el de su representante, 3) desaparezca, o 4) no esté de acuerdo con la diligencia de notificación.

Este tipo de notificación, de acuerdo con el artículo 139 del CFF, se hace de dos maneras; en la primera, el documento que se desea notificar se coloca durante 15 días,³² en un lugar abierto

³² En términos del mismo artículo, el plazo se contabiliza una vez que se fija el documento y que se publica; de manera que se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir de lo anterior.

y público de las oficinas de la autoridad fiscal que realice la comunicación, quien también publicará por el mismo tiempo el documento en la página electrónica correspondiente, para lo cual, en ambos casos se dejará constancia en el expediente de que se trate.

ii. Por edictos

Cuando la persona a quien deba notificarse haya fallecido y se desconozca al representante de la sucesión.

Conforme al artículo 140 del CFF, se efectúan mediante publicaciones donde se plasma un extracto del acto dado a conocer y se difunden a través del *Diario Oficial de la Federación* —cuya difusión es por 3 días—; de un diario de mayor circulación —la publicación es por un día—; y, de la página electrónica establecida por las autoridades fiscales —se publica la información durante 15 días—.

Cabe precisar que en todos los casos, la fecha de notificación será la de la última publicación.

A los dos tipos de notificaciones anteriores se les ubica en aquellas de carácter extraordinario, toda vez que se emplean al presentarse situaciones o circunstancias excepcionales.³³

En suma, resulta importante destacar que respecto de las notificaciones de carácter administrativo, Isaac Martín Delgado sostiene que éstas constituyen un "aspecto sustancial de procedimiento administrativo y, al mismo tiempo, un medio impres-

³³ Paz López, Alejandro, *La notificación...* op. cit., nota 12, p. 133.

cindible para la eficacia de la actuación administrativa", motivo por el cual se rigen por los principios constitucionales de tutela judicial efectiva, en virtud del cual se requiere dar a conocer el contenido del acto administrativo a la persona a quien está dirigido a fin de que esté en posibilidad de actuar consecuentemente; y, el principio de eficacia, como requisito para que el acto surta efectos, de forma que las notificaciones no sólo supongan la paralización de la actuación administrativa, sino que también contribuyan a su eficacia.³⁴

3. PARTICULARIDADES DEL BUZÓN TRIBUTARIO COMO UN MEDIO PARA NOTIFICAR ACTOS ADMINISTRATIVOS

a) El uso de las tecnologías de la información y comunicación en el Servicio de Administración Tributaria (SAT)

Al mencionar las distintas vías que existen para notificar los actos administrativos, se destaca la relativa al buzón tributario, del que ya se ha hecho breve referencia, y cuyas disposiciones, en su caso, se impugnaron en el asunto materia de esta publicación.

En virtud de ello, antes de abordar más aspectos en torno a dicho sistema de comunicación electrónico, resulta importante destacar las razones que motivaron al legislador para incorporar en las disposiciones fiscales el uso de las tecnologías de la información.

³⁴ Martín Delgado, Isaac, *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2009, p. 51.

El 5 de enero de 2004 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el decreto de reformas a diversas disposiciones del CFF,³⁵ el cual tuvo como origen una iniciativa³⁶ cuyo objetivo fue establecer una *Nueva Hacienda Pública Distributiva*, la cual propuso incorporar el uso de las tecnologías de la información³⁷ en el sistema de administración tributaria, en virtud de que se estimaba que la evolución tecnológica que prevalecía permitía, entre otras cosas, el envío de documentos por medios electrónicos, además de que era de uso común, seguro, disminuía los costos, así como el tiempo a los contribuyentes y el SAT contaba con la capacidad suficiente para "incorporarse a los mecanismos modernos de recepción de documentos por la vía electrónica."

A la par de lo anterior, se hizo hincapié en que el uso de dichas tecnologías también favorecía la entrega a los contribuyentes de los comprobantes fiscales, de manera que se dispuso que el SAT podría autorizar su emisión.

En ese contexto, una vez aprobada la iniciativa de referencia, se realizaron las adecuaciones correspondientes a la legislación fiscal, a fin de implementar dichas innovaciones; por tanto, mediante el decreto mencionado:

³⁵ Véase el "DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación," publicado en la fecha precisada en el medio de difusión oficial indicado.

³⁶ Véase la iniciativa de reformas fiscales presentada por el Ejecutivo Federal el 5 de abril de 2001, consultada el 22 de marzo de 2018, en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMIRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGyu1r6YH0ZFImoGmJTrWNPw==>.

³⁷ Respecto del uso de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, Isaac Delgado refiere que éste no debe entenderse como un fin, sino como un instrumento para la mejor consecución de los fines de la función administrativa. De forma que el empleo de éstas conlleva tanto inconvenientes como ventajas, por ejemplo, tratándose de estas últimas se elimina el problema de la presencia del destinatario en el domicilio y la notificación puede practicarse en cualquier momento. Marín Delgado, Isaac, *op. cit.*, nota 32, pp. 55 y 56.

- Se adicionó al CFF un capítulo denominado "De los Medios Electrónicos", integrado por los artículos 17-C a 19, conforme a los cuales:
 - Se determinó la obligación de presentar los documentos que solicite el SAT de forma digital acompañados de la firma electrónica avanzada³⁸ de su autor, la cual, una vez que se acompaña del certificado³⁹ respectivo, sustituye a la firma autógrafa de la persona que suscribe el documento, garantiza su integridad y genera los mismos efectos que los documentos con la firma autógrafa, por lo que poseen similar valor probatorio.
 - Se implementó la denominada firma electrónica avanzada, cuyo uso, en términos de la fracción XXI del numeral segundo transitorio, se dejó optativo a los contribuyentes durante el año en que se emitió la reforma, hasta que obtuvieran el certificado correspondiente a ésta.
 - Se estableció que, para efectos de la referida firma, debía contarse con un certificado.⁴⁰

³⁸ El contribuyente tramita su firma ante el SAT o cualquier prestador del servicio de certificación que posea la autorización del Banco de México, pero en este último caso se requiere que la persona que la desee tramitar primero se presente e identifique en el SAT, excepto en los casos establecidos en las reglas que corresponden. Véase el artículo 17-D del CFF, precepto modificado mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013, y la Ley de Firma Electrónica Avanzada publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de enero de 2012.

³⁹ Las obligaciones que posee el titular de dicho certificado están previstas en el artículo 17-J del CFF.

⁴⁰ Los requisitos para que los certificados emitidos por el SAT sean válidos pueden consultarse en el artículo 17-G del CFF y para que queden sin efectos son visibles en el numeral 17-H del mismo ordenamiento.

- Se enunciaron los servicios que el SAT podría proporcionar en el tema de la certificación de firmas electrónicas.⁴¹
- Se precisó que los contribuyentes que remitan documentos digitales a las autoridades fiscales recibirán el consecuente acuse de recibo con un sello digital.⁴²

⁴¹ Al respecto, el artículo 17-F textualmente señala:

I. Verificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identificación electrónico.

II. Comprobar la integridad de los documentos digitales expedidos por las autoridades fiscales.

III. Llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación con los medios de identificación electrónicos de los firmantes y, en su caso, de la representación legal de los firmantes y de aquella información con la que haya verificado el cumplimiento de fiabilidad de las firmas electrónicas avanzadas y emitir el certificado.

IV. Poner a disposición de los firmantes los dispositivos de generación de los datos de creación y de verificación de firmas electrónicas avanzadas o sellos digitales.

V. Informar, antes de la emisión de un certificado a la persona que solicite sus servicios, de las condiciones precisas para la utilización del certificado y de sus limitaciones de uso.

VI. Autorizar a las personas que cumplan con los requisitos que se establezcan en reglas de carácter general, para que proporcionen los siguientes servicios:

a) Proporcionar información sobre los certificados emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, que permitan a terceros conocer:

1) Que el certificado fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

2) Si se cuenta con un documento suscrito por el firmante nombrado en el certificado en el que se haga constar que dicho firmante tenía bajo su control el dispositivo y los datos de creación de la firma electrónica avanzada en el momento en que se expidió el certificado y que su uso queda bajo su exclusiva responsabilidad.

3) Si los datos de creación de la firma eran válidos en la fecha en que se expidió el certificado.

4) El método utilizado para identificar al firmante.

5) Cualquier limitación en los fines o el valor respecto de los cuales puedan utilizarse los datos de creación de la firma o el certificado.

6) Cualquier limitación en cuanto al ámbito o el alcance de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria.

7) Si se ofrece un servicio de terminación de vigencia de los certificados.

b) Proporcionar los servicios de acceso al registro de certificados. A dicho registro podrá accederse por medios electrónicos.

Los facultades mencionadas podrán ser ejercidas directamente en cualquier tiempo por el Servicio de Administración Tributaria, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con las personas autorizadas en los términos de esta fracción.

...

⁴² Conforme al artículo 17-E del Código Fiscal de la Federación "... El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital."

- Se dispuso en el artículo segundo transitorio, fracción II, del CFF, en lo relativo al envío de la información utilizando los medios electrónicos, que entraría en vigor hasta que el SAT precisara el tipo de promociones a enviar usando dichos medios y los que debían presentarse en documentos impresos.
- Se facultó al SAT a fin de que, en coordinación con el Banco de México, estableciera el certificado que ampare el uso de las firmas electrónicas avanzadas, que constituye el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma, el cual se expediría por el SAT en el caso de las personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 del CFF, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México respecto de personas físicas, en términos de los artículos 17-D y segundo transitorio, fracción XXI, del CFF.

b) Motivaciones para instaurar el buzón tributario

Como se indicó, una de las vías con las que cuentan las autoridades fiscales para notificar los actos administrativos a los contribuyentes es el buzón tributario, que constituye un sistema de comunicación electrónico cuyo antecedente, previo a su establecimiento en la legislación fiscal, es el dispositivo legal que prevé la presentación de documentos digitales empleando los medios electrónicos.

En ese sentido, en la iniciativa que presentó el Poder Ejecutivo el 8 de septiembre de 2013,⁴³ para proponer la implementación de dicho buzón en el CFF, precisó que mediante el uso de las tecnologías de la información y comunicación a través de éste:

los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.

Por lo anterior, enfatizó que ante las fallas que pudieran presentar los medios electrónicos y en particular el buzón tributario, a fin de que los contribuyentes pudieran hacer valer sus derechos, se establecerían las medidas alternas para garantizarlos y que se tipificaría, en el artículo 110 del CFF, el delito fiscal para sancionar a quienes hicieran mal uso de él.

Asimismo, el Ejecutivo refirió que con dicha iniciativa buscaba aclarar la manera en que los contribuyentes integrarían su contabilidad⁴⁴ empleando los medios electrónicos y obligarlos a sustentar, en comprobantes fiscales digitales por Internet, los gastos que pretendan deducir y la forma en que proporcionarán a sus clientes los comprobantes que se emitan.

Finalmente, cabe destacar que de dicha iniciativa emanó el decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de

⁴³ Información consultada el 19 de abril de 2018, visible en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMIRUjUoXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wo18iT6TpJBYc9WSoxD0YhQPKad2GGQGQ==>.

⁴⁴ La propia iniciativa definió a la contabilidad como "un sistema de registro de ingresos y egresos, provisto sin costo alguno por la autoridad." Información consultada el 23 de marzo de 2018. *Ibidem*.

diciembre de 2013, por el que se reformaron y adicionaron diversas disposiciones del CFF, algunas de ellas que motivaron el asunto materia de esta obra.

c) Definición y servicios que ofrece el buzón tributario

Según el propio SAT, se trata de un medio de comunicación entre éste y los contribuyentes que permite a éstos realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentos, contestar los requerimientos que se les formulen u obtener respuestas a sus preguntas; asimismo, las autoridades, por esta vía, notifican los actos administrativos⁴⁵ y responden las solicitudes, promociones o consultas.

Para ingresar a este sistema electrónico de comunicación, se requiere:⁴⁶

- La contraseña.
- La e.firma portable.⁴⁷

Por medio del buzón,⁴⁸ se puede:

⁴⁵ La notificación electrónica constituye "la puesta en conocimiento de un acto administrativo a su interesado a través del empleo de medios telemáticos". Martín Delgado, Isaac, *op. cit.*, nota 32, p. 57.

⁴⁶ Información consultada el 7 de marzo de 2018, en la Página de Internet del SAT, perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a saber: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx.

⁴⁷ "La e.firma es un archivo digital que te identifica al realizar trámites por internet en el SAT e incluso en otras dependencias del Gobierno de la República.

... e.firma es única, es un archivo seguro y cifrado, que tiene la validez de una firma autógrafa. Por sus características, es segura y garantiza tu identidad." Información consultada el 7 de marzo de 2018, en: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx.

⁴⁸ Véase la dirección electrónica: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx consultada el 23 de marzo de 2018.

- 1) Realizar diversos trámites, como son la interposición del recurso de revocación, y presentar solicitudes de distinta índole, como son las autorizaciones para ser donataria, sobre devolución de saldos a favor y de condonación para contribuyentes en concurso mercantil, entre otras.
- 2) El SAT puede emitir avisos sobre diversos temas, como son los relacionados con: minería, del destino de ingresos retornados al país, el que da a conocer al proveedor de servicio autorizado para juegos con apuestas y sorteos, para continuar emitiendo monederos electrónicos de combustible y de vales de despensa, y de certificación de proveedores de servicio autorizado.
- 3) Encontrar los servicios de solicitud de acuerdo conclusivo con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).
- 4) Realizar consultas sobre hechos u omisiones de revisiones de auditoría y respecto a servicios de consulta sobre devolución automática.
- 5) Consultar las aplicaciones de contabilidad electrónica y subcontratación laboral.
- 6) Consultar los Decretos sobre apoyo a la vivienda, renovación del parque vehicular del autotransporte y sobre los préstamos con partes relacionadas de las sociedades cooperativas de producción.

- 7) Dentro de la fiscalización electrónica, se encuentran las revisiones electrónicas, identificadas en el buzón con el nombre de aportación de pruebas de fiscalización electrónica de impuestos internos.
- 8) Contar con un repositorio.

En suma, debe señalarse que, conforme a las propias palabras del legislador, con la implementación del buzón tributario y los servicios que ofrece se buscó beneficiar a los contribuyentes de diversas formas, entre ellas, eficientando sus gestiones ante las autoridades fiscales y generándoles un ahorro en tiempo y dinero; y a la autoridad la dotó de un marco legal con menos tecnicismos.

4. FUENTES CONSULTADAS

Normativa

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Rendición de Cuentas de la Ciudad de México.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Servicio Postal Mexicano.

Doctrina

Fundación Tomás Moro, *Diccionario jurídico Espasa*, Madrid, Espasa Calpe, 2006.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario jurídico mexicano*, Tomo I-O, México, IIJ/UNAM/Porrúa, 2007.

Martín Delgado, Isaac, *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2009.

Pacheco Martínez, Filiberto, "Notificaciones Fiscales 2001", *Nuevo consultorio fiscal*, México, Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, año 15, marzo de 2001.

Pastrana Rincón, Dora María, "Notificaciones, citaciones y emplazamientos", *Revista de los Tribunales Agrarios*, México, Centro de Estudios de Justicia Agraria, segunda época, año III, núm. 40, septiembre-diciembre, 2006.

Paz López, Alejandro, *La notificación en materia fiscal y su impugnación. Manual de aplicaciones prácticas*, México, ISEF, 2006.

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., tomo II, Madrid, Espasa Calpe, 2001.

Otras

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 5 de enero de 2004.

DECRETO por el que se reformaron y adicionaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013.

Iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación, presentada por el Poder Ejecutivo el 8 de septiembre de 2013, visible en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJBYc9WSaxD0YhQPKqd2GQGGQ==>.

Iniciativa de reformas fiscales presentada por el Ejecutivo Federal el 5 de abril de 2001 en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGvu1r6YH0ZFTmoGmJTrWNPw==>.

Página del Boletín Judicial del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de México, visible en: <http://www.poderjudicialcdmx.gob.mx/boletin/>.

Página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el apartado, "Sistema de consulta", a saber: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=b/EcoMjefuFeB6DOaNOimE2VCMjflsnCECSIArvq0I5HCFIXkN9QRimN4pk8I165>.

Portal del SAT, en: <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>.

Semanario Judicial de la Federación.