

II. AMPARO EN REVISIÓN 1287/2015

1. ANTECEDENTES

a) *Demanda de amparo*

Con fecha 9 de agosto de 2014, diversas personas, por conducto de su apoderado legal, interpusieron juicio de amparo en contra de las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Como acto reclamado señalaron la discusión, aprobación y expedición del "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación" (CFF), publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013, así como la ejecución de las disposiciones en él establecidas respecto a un nuevo sistema electrónico de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Las quejas indicaron como derechos fundamentales violados, los contenidos en los artículos 1o., 5o., 6o., 14, 16 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en otras disposiciones de carácter internacional.

El 13 de agosto de 2014, la titular del Juzgado Décimo Quinto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, entonces Distrito Federal, radicó la demanda de amparo.

Posteriormente, previa aclaración solicitada a los quejosos, por auto de 27 de agosto de 2014 se admitió a trámite dicha demanda y se ordenó la remisión del expediente a la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, de la Ciudad de México, sin que en la resolución se indicara el motivo para ello.

Ante el Juez de Distrito Auxiliar, las quejas ampliaron su demanda de amparo y señalaron nuevos actos de autoridad. Seguidos los trámites de ley, el 4 de septiembre de 2015, el Juez de Distrito Auxiliar dictó sentencia, en donde determinó sobreseer en el juicio y negar la protección constitucional solicitada.

b) Recurso de revisión

Inconforme con lo anterior, las quejas presentaron recurso de revisión, el cual se tuvo por interpuesto mediante auto de 13 de octubre de 2015.

Con fecha 23 de octubre siguiente, se ordenó la remisión del expediente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos del Acuerdo General 10/2015.

2. TRÁMITE DEL AMPARO EN REVISIÓN EN LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Recibidos los autos y el escrito de expresión de agravios en el Alto Tribunal, por acuerdo de su Presidente se admitió el amparo en revisión el 30 de octubre de 2015, y se registró con el número de expediente 1287/2015.

El 1 de diciembre de 2015, se tuvieron por admitidas a trámite las adhesiones al recurso de revisión principal que hicieron valer la Presidencia de la República y el SAT, a través de las personas autorizadas para tal efecto.

El asunto se radicó en la Segunda Sala y se turnó al señor Ministro Alberto Pérez Dayán para su resolución.

a) Competencia, procedencia y oportunidad

La Segunda Sala del Alto Tribunal se declaró competente para resolver este asunto, conforme a lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, de la Constitución Federal, 83 de la Ley de Amparo y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como en lo previsto en el punto Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte.

Asimismo, determinó que el recurso de revisión se interpuso dentro del plazo legal de diez hábiles previsto para ello.

Respecto a los recursos de revisión adhesiva promovidos en representación del Presidente de la República y del Jefe del SAT,

también se tuvieron por presentados dentro del plazo legal y promovidos por personas legitimadas para tales efectos.

En cuanto al representante común de las quejas, se le reconoció el carácter de autorizada en términos amplios conforme al artículo 12 de la Ley de Amparo; por tanto, dicho recurso fue promovido por persona legitimada.

b) Análisis de los agravios respecto al sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito

La Segunda Sala estableció que el tema a resolver consistiría, en primer lugar, en determinar si fue correcto el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito respecto a diversos artículos reclamados, derivado de la extemporaneidad en la presentación de la demanda, la falta de interés jurídico de los quejosos y la cesación de efectos.

- i. Análisis del agravio consistente en el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX y 53-B del CFF

La Sala señaló que en el decreto impugnado, publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, se adicionaron, reformaron y derogaron diversas disposiciones del CFF atendiendo a la necesidad de "crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de éstos al ciclo tributario".

Esto es, que el legislador en su exposición de motivos estimó conveniente emplear las tecnologías de comunicación e información a fin de otorgar:

... facilidades a los contribuyentes para que se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de internet y establecer la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia de sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.

El texto de los artículos analizados es el siguiente:

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

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

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

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confir-

mación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Artículo 28. 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.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

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

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. (...)

II. 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.

(...)

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén

obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

(...)

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.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

(...)

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.

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

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

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

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.

b) Solicitará 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 previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.

Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

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 establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y

las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

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

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

La Segunda Sala advirtió que el buzón tributario previsto en el citado artículo 17-K, consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del SAT, a través del cual la autoridad administrativa podrá notificar cualquier acto o resolución administrativa que emita y los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes y avisos o dar cumplimiento a los requerimientos de la autoridad, así como consultar su situación fiscal.

Por otra parte, la Sala estimó que el deber impuesto a los contribuyentes en el artículo 28, fracciones III y IV, del CFF, consistente en llevar sus registros y asientos contables en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del SAT, obedece a la necesidad que advirtió el legislador de implementar un sistema de contabilidad electrónico que cumpla con elementos mínimos y características uniformes para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y agilizar los procesos de fiscalización.

Esto es, que el integrar la contabilidad en un sistema electrónico estándar, permite al contribuyente, por una parte, simplificar y agilizar el cumplimiento de sus obligaciones y, por otra, que los procesos de recaudación y fiscalización sean más ágiles y eficientes, reduciendo sus plazos y costos de operación. También permite agilizar los procedimientos de fiscalización, en donde los contribuyentes deberán llevar los asientos y registros de su contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable respectiva a través de la mencionada página de Internet, conforme las reglas generales que al efecto se emitan.

Así, y de acuerdo con lo previsto en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014 y sus resoluciones modificatorias, así como en la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, la información contable que deben enviar los contribuyentes al SAT, a través del buzón tributario es, en términos generales, la concerniente al catálogo de cuentas del contribuyente y la balanza de comprobación del periodo de que se trate.

Por lo que en ese orden de ideas, si lo que fundamentalmente se reclama a través del juicio de amparo, es el nuevo mecanismo implementado para el registro y control de la contabilidad de los contribuyentes, se puede sostener que las disposiciones que regulan lo concerniente al buzón tributario, la contabilidad electrónica y la revisión electrónica, sí pueden considerarse como un sistema normativo para efectos de su impugnación.¹

¹ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 134/2016 (10a.), de título y subítulo: "BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL

Por tanto, la Segunda Sala resolvió que le asistía razón a la parte quejosa, en cuanto sostiene que la circunstancia de que los artículos 42, fracción IX, y 53-B, del CFF, puedan estimarse como heteroaplicativos —al prever una facultad discrecional de la autoridad hacendaria—, no impide que se impugnen conjuntamente con los artículos 17-K y 28 del mencionado código tributario.

En ese contexto, aun cuando las disposiciones de estos últimos artículos entraron en vigor en diversos momentos, conforme a lo previsto en los artículos primero y segundo transitorios del decreto impugnado, debe estimarse que, dada la estrecha relación que guardan, son susceptibles de impugnarse en su integridad y de manera conjunta a partir de que entró en vigor la obligación impuesta a los contribuyentes.²

Además, la Sala precisó que las obligaciones previstas en las fracciones III y IV del referido artículo 28, entraron en vigor el 1 de julio de 2014, conforme a lo establecido en la fracción III del artículo Segundo transitorio del decreto impugnado, en relación con lo dispuesto en el artículo Cuadragésimo Tercero transitorio de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014, por lo que el plazo de treinta días hábiles para interponer el amparo, con-

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 691; Registro digital: 2012916, consultable en las páginas 122 a 125 de esta obra.

² De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 135/2016 (10a.), de título y subtítulo: "BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. CONTRA LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, SI SE IMPUGNAN CONJUNTAMENTE CON MOTIVO DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA OBLIGACIÓN DE ENVIAR A LA AUTORIDAD HACENDARIA LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).", publicado en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 698; Registro digital: 2012915, consultable en las páginas 119 a 122 de esta obra.

forme al artículo 17, fracción I, de la Ley de la materia, transcurrió del 2 de julio al 12 de agosto de 2014; y si éste se presentó el 9 de agosto del mismo año, concluyó que su presentación fue dentro del plazo legal y, por ende, oportuna.

Por tanto, la Sala determinó revocar el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX, y 53-B, del CFF, así como respecto de los artículos 33, 61 y 62 de su reglamento y las reglas 2.2.6, 2.12.2 y 2.12.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015, esto último, por tratarse de disposiciones que desarrollan lo previsto en los anteriores preceptos legales.

Asimismo, consideró oportuna la impugnación de los artículos Segundo Transitorio, fracciones III y VII, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013, y 11, 34 y Tercero Transitorio, del Reglamento del CFF, publicado en ese mismo medio el 2 de abril de 2014, los que también pueden impugnarse de manera conjunta con las demás disposiciones antes referidas.

ii. Análisis del agravio consistente en el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito respecto de la cesación de efectos de las reglas impugnadas de la Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014

En este agravio, la recurrente sostuvo que dichas reglas "han perdido vigencia sin que hubieren tenido en alguno momento eficacia", sin embargo, que también algunas le seguían causando perjuicio, toda vez que en el segundo transitorio de la Séptima

Resolución de Modificaciones se estableció que lo dispuesto en las reglas 1.2.8.6. a 1.2.8.9. así como lo previsto en el tercer y cuarto resolutivos de la misma, "resultará aplicable a partir del 1 de enero de 2015" y, en tal virtud, estas reglas se impugnaron como parte del nuevo sistema de registro y control de la contabilidad de los contribuyentes y, por tanto, no podía estimarse que cesaron en sus efectos.

En su análisis, la Segunda Sala determinó que dicho agravio era infundado por las razones siguientes:

Que las disposiciones establecidas en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014, se modificaron y adicionaron a través de la Tercera y Quinta Resoluciones Modificatorias del mismo año, y posteriormente se derogaron mediante la Séptima Resolución Modificatoria, que entrarían en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Sin embargo, las reglas y resolutivos de esta Séptima Resolución se derogaron implícitamente al entrar en vigor la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, cuyas reglas 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.9 y 2.8.1.17 regularon lo concerniente a: a) la información que se debe enviar a la autoridad hacendaria a través del buzón tributario; b) la periodicidad para hacerlo; c) la obligación de proporcionar información requerida por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación o para atender solicitudes de devolución o compensación; y d) las particulares que se deben observar en relación con los papeles de trabajo y los asientos de los registros contables.

Por tanto, las reglas misceláneas para 2014 y sus distintas modificaciones en torno a la obligación de llevar contabilidad

electrónica y entregarla a la autoridad hacendaria, no surtieron efecto alguno durante su vigencia, dado que su observancia se fue postergando, para finalmente quedar derogadas con la entrada en vigor de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, la cual inició su vigencia a partir del 1 de enero de ese año, siendo éstas las que los contribuyentes debieron acatar por no haberse aplazado su observancia como ocurrió con las anteriores disposiciones.³

Así, la Segunda Sala consideró que debía confirmarse el sobreseimiento que decretó el Juez de Distrito al estimar actualizada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI, de la Ley de Amparo⁴ y que, como consecuencia, los agravios propuestos por las autoridades recurrentes adhesivas resultaban parcialmente fundados.

c) Estudio sobre la constitucionalidad de diversos artículos⁵

La Segunda Sala procedió al estudio de fondo sobre la constitucionalidad de los siguientes artículos:

³ Con excepción de los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014, cuya vigencia se extendió al año 2015, por disposición del resolutivo cuarto de la Primera Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea de ese año.

⁴ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 136/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. AL HABER CESADO LOS EFECTOS DE LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS RELATIVAS CONTENIDAS EN LAS DIVERSAS RESOLUCIONES MODIFICATORIAS DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, QUE CONSTITUYE LA REGLA GENERAL, ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO PROMOVIDO EN SU CONTRA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I; Registro digital: 2012919, consultable en las páginas 131 a 135 de esta obra.

⁵ El análisis relativo se realizó considerando lo expresado por la parte quejosa en la demanda de amparo y sus ampliaciones, así como en los agravios formulados en el recurso de revisión, toda vez que en la sentencia recurrida se omitió el análisis de las disposiciones legales respecto de las cuales se decretó el sobreseimiento, de diversos planteamientos sobre la regularidad constitucional del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y de las disposiciones reglamentarias y administrativas que lo desarrollan.

- 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del CFF, este último numeral vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, en virtud de que fue reformado mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 18 de noviembre de 2015.
- 11, 33, 34, 36, 61 y 62 del Reglamento del CFF.
- Resolutivos Tercero y Cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014.
- Reglas 2.8.1.1 a 2.8.1.6; 2.8.1.9; 2.8.1.17; 2.12.2; 2.12.4 y 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Para su mejor análisis, procedió a separarlos en tres conceptos: buzón tributario, contabilidad electrónica y revisión electrónica, los cuales se exponen a continuación.

i. Buzón Tributario

El artículo 17-K del CFF prevé este medio de comunicación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, para que:

- 1) Ésta realice la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- 2) Los contribuyentes presenten promociones, solicitudes, avisos, o den cumplimiento a requerimientos de la auto-

ridad, a través de documentos digitales, así como realizar consultas sobre su situación fiscal.

Su último párrafo, textualmente dispone:

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

Sobre la constitucionalidad de dicha disposición, la Sala realizó su análisis desde la perspectiva de dos derechos fundamentales: seguridad jurídica e igualdad.

- *Análisis desde la perspectiva del derecho a la seguridad jurídica*

Para la quejosa, el referido artículo 17-K viola este derecho fundamental, porque al establecer el buzón tributario como sistema de comunicación electrónico, para notificar actos de autoridad y resoluciones administrativas, no existe plena certeza de que el contribuyente los conozca ni tiene la oportunidad de saber cuándo ésta realizará algún requerimiento o notificará algún acto o resolución que puede incidir gravemente en su esfera jurídica.

Señaló que esto obliga a consultar la página de internet constantemente, sin embargo, puede ocurrir que el sistema falle

o deje de funcionar, o que la notificación se clasifique como "spam", y el contribuyente nunca advierta que le ha sido notificado un acto de molestia por parte de la autoridad y, aun así, éste pueda repercutir en su esfera jurídica, como incidir en el patrimonio del particular o en un crédito fiscal ejecutable.

Indicó también que el contribuyente tiene derecho a ser notificado a través de un mandamiento escrito de la autoridad competente, fundado y motivado a fin de poder ejercer su garantía de audiencia (defenderse, hacer manifestaciones, aportar pruebas).

Por último, resaltó que para demostrar la problemática del buzón tributario, los trámites ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de diversos órganos del Poder Judicial de la Federación que han instaurado procesos legales en línea, son optativos para los gobernados, ya que no pretenden forzar un proceso plenamente electrónico para todo público.

Respecto de tales agravios, la Segunda Sala los calificó de infundados.

Comenzó por señalar que el derecho fundamental a la seguridad jurídica es la noción de contenido sustantivo prevista en el artículo 16 constitucional, en donde se impone a los órganos del Estado la obligación de sujetarse a un conjunto de requisitos en la emisión de sus actos, para que los individuos no caigan en incertidumbre en su relación con aquél.

Para el Alto Tribunal, este derecho es respetado por los legisladores cuando crean las disposiciones de observancia general, que generan certidumbre en los gobernados sobre las conse-

cuencias jurídicas de su conducta, pero también, cuando se trata de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, la acotan y limitan lo que impide que actúe de manera arbitraria o caprichosa.⁶

La Sala destacó que el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en "saber a qué atenerse" respecto a la regulación prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, esto es, tener certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

A juicio de la Segunda Sala, conforme a la exposición de motivos que emitió dicha norma, no se propicia incertidumbre en los contribuyentes ni se permite a la autoridad una actuación arbitraria o caprichosa, pues sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre unos y otra, aprovechando los avances tecnológicos y precisando de forma clara cuál será su propósito.

Que la obligación de consultar el buzón tributario dentro de determinado tiempo una vez recibido el aviso electrónico correspondiente, y la medida para corroborar la autenticidad y el correcto funcionamiento del medio elegido, tienen la finalidad de dotar de eficacia al nuevo mecanismo de comunicación autoridad-con-

⁶ Para resolver lo anterior, la Sala se apoyó en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 144/2006, de rubro: "GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES", así como en la tesis 2a.XVI/2014 (10a.), de título y subtítulo: "DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES.", publicadas en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 351; Registro digital: 174094 y, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, febrero de 2014, Tomo II, página: 1513; Registro digital: 2005552, respectivamente. El criterio 2a.XVI/2014 (10a.) integró la jurisprudencia 2a./J. 106/2017 (10a.), publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, el viernes 11 de agosto de 2017 a las 10:19 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 45, Tomo II, agosto de 2017, página 793, de título y subtítulo: "DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES."

tribuyente, asegurando con ello que por primera vez —y de ahí en adelante— dicho sistema electrónico quede en funcionamiento.

También, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, al permitirle conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, con la certeza de que la autoridad le notificará de cualquier acto o resolución que emita, y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a los requerimientos que se le formulen y realizar consultas sobre su situación fiscal.

Todo lo anterior impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, ya que el buzón tributario no podrá ser utilizado para situaciones diversas de las que expresamente han sido establecidas, por lo que el citado artículo 17-K no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica.

Cabe señalar que la Sala aclaró en su resolución que el hecho de que este artículo no contenga lineamientos para garantizar un adecuado procedimiento de notificación por medios electrónicos, no implica una falta de certeza jurídica para el contribuyente, ya que su finalidad se contrae a la creación de un medio de comunicación y a delimitar qué se podrá enviar a través de él, y no a detallar cómo se hará el envío respectivo, de manera específica, cómo se harán las notificaciones, ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor.

Que en todo caso, para verificar lo anterior, debe atenderse al artículo 134 del CFF, que establece:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el SAT. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

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

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

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

...

Del texto anterior, así como de la exposición de motivos de dicha disposición, se corrobora que es una norma diversa al artículo 17-K del CFF, y que no es posible atribuir a ésta los vicios de inconstitucionalidad, que señala la quejosa, por falta de certeza en la notificación de los actos de autoridad o resoluciones administrativas, ya que sólo crea el medio de comunicación

electrónico a través del cual habrán de realizarse aquéllas conforme a su propia regulación.⁷

- *Análisis desde la perspectiva del derecho a la igualdad*

Respecto al mismo artículo 17-K, la quejosa consideró que éste viola el referido derecho fundamental porque con el buzón tributario no se otorgan las mismas oportunidades a los contribuyentes para la notificación de actos de autoridad y las resoluciones administrativas que prevé, pues no señala un medio alternativo de notificación para aquellos que no cuenten con servicios de internet para hacerles saber tales actos; en cambio, respecto de los contribuyentes obligados a ingresar contabilidad electrónica en términos del artículo 28, fracción IV, del CFF —que también tendrán asignado buzón tributario—, sí tienen esa posibilidad, porque de acuerdo con la regla 1.2.8.7.⁸ de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, quienes no cuenten con servicios de internet, podrán entregar físicamente su documentación contable en la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su domicilio fiscal, teniendo entonces un medio alternativo para ello.

⁷ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 137/2016 (10a.), de título y subtítulo: "BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)", publicado en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 694; Registro digital: 2012918, consultable en las páginas 128 a 131 de esta obra.

⁸ Resulta importante precisar que no obstante haberse confirmado el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con la referida regla miscelánea, es atendible el argumento de desigualdad, en la medida en que se plantea de manera correlacionada con el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, respecto del cual sí resultó procedente el juicio.

Respecto a dicho agravio, la Segunda Sala lo consideró infundado y estimó que el precepto impugnado no viola el derecho fundamental de igualdad reconocido en el artículo 1o. constitucional, pues éste no implica que todos los gobernados deban encontrarse siempre y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que consiste en el derecho de unos a recibir el mismo trato que aquellos que se encuentran en situación similar de hecho, de tal modo que no tengan que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio. Así, se viola este derecho sólo cuando produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho comparables, sin que exista para ello una justificación.

Para examinar si una norma respeta el derecho de igualdad,⁹ la Sala señaló que se debe verificar lo siguiente:

- 1) Que exista un término de comparación apropiado que permita ponderar a los sujetos desde un punto de vista determinado y así considerar si se presenta una diferencia de trato; por tanto, si los sujetos comparados no son iguales o no son tratados de manera desigual, no existirá violación al derecho de igualdad;
- 2) Si existe la diferencia de trato, que obedezca a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida;
- 3) Que la distinción sea un instrumento adecuado para alcanzar la finalidad u objetivo; y

⁹ Para resolver esto, la Sala se apoyó en la tesis de jurisprudencia 2o./J. 42/2010, de rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo XXXI, abril de 2010, página 427; Registro digital: 164779.

- 4) Que la medida sea proporcional, de forma tal que el trato desigual resulte tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido.

Así, y analizando el agravio, la Sala estimó que el parámetro de comparación planteado por la quejosa no es adecuado, pues versa sobre situaciones jurídicas y de hecho diversas, ya que con motivo de la creación del buzón tributario, la quejosa pretende crear dos categorías de contribuyentes a partir de la finalidad para la que se emplea éste, que son los que deben ser notificados y los que deben enviar su contabilidad electrónica, basada en la sola circunstancia de que unos y otros están sujetos a los sistemas de comunicación electrónicos y, eventualmente, pueden no tener acceso al servicio de Internet.

Sin embargo, no considera que el régimen jurídico de las notificaciones contenido en el artículo 134 del CFF, no es igual al de entregar contabilidad electrónica conforme al artículo 28, fracción IV, del referido código, en relación con la regla I.2.8.7 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, que está derogada, esto es, que el trato diferenciado que señala la quejosa no viene de un mismo cuerpo normativo y de mismo nivel jerárquico.

De esta manera, la Sala estimó que la norma impugnada¹⁰ no ocasiona desigualdad alguna, pues ésta se circunscribe a dar existencia jurídica al buzón tributario y a delimitar qué se podrá

¹⁰ Y del análisis de la demanda de amparo y sus ampliaciones, no se advierte que la parte quejosa haya expresado argumento alguno enderezado a demostrar la inconstitucionalidad de las disposiciones reglamentarias y administrativas que desarrollan y pormenorizan el artículo 17-K del CFF, por vicios propios.

enviar a través de él, sin que exista distinción de cualquier clase entre los sujetos a los que está destinada.¹¹

ii. Contabilidad Electrónica

El artículo 28 del CFF dispone lo siguiente:

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.

...

...

¹¹ De donde emonó la jurisprudencia 2a./J. 138/2016 (10a.), de título y subtítulo: "BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA IGUALDAD (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 698; Registro digital: 2012917, consultable en las páginas 125 a 128 de esta obra.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

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

La parte quejosa consideró que este numeral violaba los derechos fundamentales de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio.

- *Seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio*

Respecto de estos derechos, la parte quejosa sostuvo que el "nuevo sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales", los viola debido a que las autoridades tributarias disponen de la información necesaria que les permite fiscalizarla permanentemente, sin que exista un mandamiento escrito en el que funde y motive la causal legal del procedimiento.

La Segunda Sala calificó de infundado este agravio, por las consideraciones siguientes:

El actual párrafo primero del artículo 16 constitucional fue expedido en una época en la que no existían los medios de comunicación electrónicos. Por tanto, se deben precisar el sentido y alcance de sus postulados, conforme a la realidad histórica, como es que actualmente los avances tecnológicos permiten implementar mecanismos de comunicación entre la autoridad y el gobernado que facilitan tanto el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de obligaciones, como el ejercicio de las facultades conferidas a la autoridad administrativa.

Así, la obligación de llevar contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del SAT, no son un acto de fiscalización, sino obligaciones derivadas de la actualización de prácticas para recaudar, en un contexto donde el uso de la tecnología es casi imprescindible.¹²

A criterio de la Sala, el sistema electrónico de contabilidad estándar permite, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal,¹³ lo que posibilita al Estado comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público, y por otra, agilizar los procedimientos de fiscali-

¹² De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 139/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL SISTEMA DE REGISTRO Y CONTROL DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO CONSTITUYE EN SÍ UN ACTO DE FISCALIZACIÓN (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 706; Registro digital: 2012925, consultable en las páginas 148 a 150 de esta obra.

¹³ Y que la Sala consideró que se incorporan al catálogo de los ya existentes; por citar algunos ejemplos: Sistema de Presentación de Dictámenes (artículo 32-A CFF); Sistema de Presentación Alternativa al Dictamen (artículo 32-A CFF); Declaración informativa de operaciones con terceros —proveedores— (artículos 31 CFF, 32 Ley del Impuesto al Valor Agregado); Declaración Informativa Múltiple —salarios y retenciones— (artículos 31 CFF, 86, 101, 118 y 133 Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013); Operaciones con Notarios (artículo 27 CFF); Factura electrónica y comprobante electrónico de nómina (artículos 29-A y 29 del CFF); Información de intereses del sector financiero (artículo 32-B CFF); Obligación formal de proporcionar en línea y en tiempo real, información de las operaciones y registros de la empresa en los sistemas centrales de juego con apuestas.

zación, que ocurrirá hasta que éstos se ejecuten cuando la autoridad cumpla con los requisitos del artículo 16 constitucional, entre éstos, precisar el objeto de la comunicación, el tipo de contribución y el motivo de la irregularidad; y en su caso, los contribuyentes tendrán la oportunidad de desvirtuar la información con la que se da sustento a su situación fiscal, incluso aquella proporcionada por terceros.

Por tanto, para el cumplimiento de dichas obligaciones no es necesario un mandamiento escrito de autoridad competente en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.¹⁴

Conforme a lo anterior, la Segunda Sala estimó que las normas impugnadas no vulneran los derechos a la inviolabilidad del domicilio, la no intromisión de los papeles y el de presunción de inocencia; y por tanto, los agravios de la quejosa son ineficaces.

- *Principios de reserva de ley y subordinación jerárquica*

La parte quejosa estimó que las fracciones III y IV del artículo 28 del CFF eran inconstitucionales por violar los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, pues en ellos se establecieron las cláusulas habilitantes para que la autoridad tributaria definiera cómo se deberán llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes ingresarán mensualmente su información contable; sin que al respecto, haya establecido las bases y parámetros generales que debieran limitar dicha actuación.

¹⁴ Para analizar este elemento, la Sala consideró lo establecido en la jurisprudencia P./J. 40/96, de rubro: "ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo IV, julio de 1996, página 5; Registro digital: 200080.

La Segunda Sala tachó de ineficaz este agravio al señalar que dichas disposiciones no transgreden esos principios, pues constituyen la fuente de donde emanan las atribuciones de la autoridad administrativa para regular los aspectos técnicos u operativos de la materia específica, a través de la cláusula habilitante.

Señaló que por su naturaleza jurídica, son los reglamentos y, en la especie, las reglas generales administrativas, las que en todo caso deben estar sujetas a dichos principios, a fin de respetar justamente la materia sujeta a reserva de ley.¹⁵

Para la Segunda Sala, la autoridad sí tiene un límite de actuación y éste lo constituye el marco regulatorio de la materia a desarrollar; de ahí que no se vulnere el derecho de legalidad jurídica.

Además, no existe disposición constitucional y legal que obligue al legislador a pormenorizar lineamientos, y esto no significa que la autoridad pueda actuar arbitrariamente ni tampoco constituye un impedimento para el ejercicio de la atribución otorgada por la cláusula habilitante.

- *Legalidad y seguridad jurídica, libertad de trabajo o libertad de comercio*

Respecto a la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2015, los quejosos estimaron que era violatoria de los

¹⁵ Para resolver esto, la Sala se apoyó en la tesis de jurisprudencia P./J. 79/2009, de rubro: "FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, Novena Época, Tomo XXX, agosto de 2009, página 1067; Registro digital: 166655.

referidos derechos fundamentales, así como de diversos instrumentos internacionales, pues regula lo previsto en la fracción III del artículo 28 del CFF que establece la obligación de llevar los registros y asientos contables en medios electrónicos, sin precisar si se refiere a la contabilidad para efectos fiscales que precisa la fracción I del citado numeral, lo que genera incertidumbre, por lo que habría que llevar dos sistemas contables, uno para efectos fiscales y otro para fines distintos a éstos.

Que lo anterior los podría llevar a realizar una conducta delictiva al actualizarse el tipo penal establecido en el artículo 111¹⁶ del CFF.

Que también esa doble contabilidad transgrede su derecho fundamental de libertad de trabajo o libertad de comercio, al limitar su capacidad de libre administración del negocio e imponerles la obligación de organizar sus registros contables, siendo excesivos los requisitos en función del sistema de contabilidad que normalmente operan los contribuyentes.

Para la Sala, estos planteamientos resultaron ineficaces.

Señaló que la obligación del contribuyente de llevar una contabilidad para efectos fiscales no interfiere con el registro de sus operaciones comerciales de la manera en que estimen conveniente y de hecho, es una constante en las empresas que por regla general lleven una contabilidad con base en las Normas de Información Financiera, y una específica para efectos fiscales,

¹⁶ "Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses o tres años de prisión, a quien:

(...)

II. registre sus operaciones contables fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferente contenido."

ya que resulta natural que los ingresos y las deducciones puedan ser fiscales y no contables, o contables y no fiscales.

Aun cuando se constriñe a los contribuyentes a cumplir con un requisito formal de observancia obligatoria, ello no impide que puedan continuar llevando su contabilidad conforme a principios generales. Por el contrario, dicha situación permite apreciar que la información requerida es aquella que resulta relevante para efectos fiscales.

Que si bien el párrafo primero de la mencionada regla 2.8.1.4. sólo hace referencia a la fracción III del artículo 28 del CFF, y no a la fracción I del mismo numeral, de donde se desprende cómo se integra la contabilidad para efectos fiscales, ello no significa que se vulnere el derecho de seguridad jurídica de la parte quejosa, pues es evidente que lo previsto en la citada regla se refiere a la obligación de llevar en medios electrónicos los asientos y registros de su contabilidad para efectos fiscales.¹⁷

Por tanto, estas normas generales no inducen al gobernado a llevar a cabo una conducta delictiva, pues esto ocurre cuando se llevan dos registros de una misma contabilidad con diferente contenido, no así el tener un sistema de contabilidad para

¹⁷ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 142/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA REGLA 2.8.1.4. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO HACER REFERENCIA A LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su Gaceta, Décimo Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 711; Registro digital: 2012928, consultable en las páginas 156 a 158 de esta obra.

efectos fiscales y otro para efectos operativos y de administración del contribuyente.¹⁸

Tampoco se viola la libertad de trabajo y no se pone en evidencia lo excesivo de los requisitos establecidos para cumplir con su obligación, pues hay que considerar la diferencia del sistema electrónico con el tradicional, y para demostrar lo excesivo de los requisitos el quejoso tenía que haber emprendido otro tipo de análisis.

- *Principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, supremacía de ley*

En otro aspecto, la parte quejosa refiere que los artículos 33, 34 y 35 del Reglamento del CFF y las reglas 2.8.1.1., 2.8.1.2., 2.8.1.3., 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.6., 2.8.1.9., 2.8.1.17. y el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, resultan inconstitucionales, por contrariar los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, supremacía de ley y al exceder la habilitación legal que le fue conferida, en atención a que van más allá de los límites establecidos en la norma habilitante que les da origen y medida, pues van más allá de la ley, al establecer una serie de requisitos que en conjunto prevén todo un sistema contable para efectos fiscales, adicional al sistema contable para efectos distintos a los fiscales.

¹⁸ De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 143/2016 (10a.), de título y subtitulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LOS ASIENTOS Y REGISTROS CONTABLES PARA EFECTOS FISCALES EN MEDIOS ELECTRÓNICOS, CONFORME A LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ACTUALIZA, POR SÍ MISMA, EL TIPO PENAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 111 DEL PROPIO CÓDIGO.", publicada en el Semanario... op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su Gaceta, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 709; Registro digital: 2012927, consultable en las páginas 154 a 156 de esta obra.

A consideración de la Segunda Sala, dichos agravios resultan infundados.

Para arribar a la postura indicada, se resaltó que las atribuciones conferidas a la autoridad administrativa a través de la cláusula habilitante, al permitirle definir la forma en que se deben llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes deben ingresar mensualmente su información contable, la han habilitado para que en el marco de sus atribuciones y a través de las disposiciones impugnadas desarrolle cada una de esas obligaciones —en materia de contabilidad electrónica— contenidas en el artículo 28 del CFF.

El hecho de que las diversas disposiciones relacionadas con las Leyes de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establezcan diversos mecanismos para calcular el impuesto respectivo, no significa que las disposiciones que regulan el sistema de contabilidad electrónico estén sujetas a lo que señale la ley especial, ya que es el CFF el que dispone las bases generales para su implementación.

Por el contrario, las disposiciones impugnadas se ajustan a las bases y parámetros generales establecidas en el artículo 28 del CFF y, consecuentemente, no existe violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y supremacía de ley.¹⁹

¹⁹ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 140/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LAS CLÁUSULAS HABILITANTES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA, POR LO QUE NO

- *Legalidad y seguridad jurídica*

Las recurrentes destacaron la inconstitucionalidad de las reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, los resolutivos Tercero y Cuarto de la Séptima Modificación de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, y el anexo 24, por vulnerar los derechos de legalidad y seguridad jurídica, ya que con la emisión de dichas normas administrativas se busca subsanar, la transgresión del Reglamento del CFF, al principio de subordinación jerárquica en diversos aspectos.

Que se deja al arbitrio de las autoridades administrativas la estructura del catálogo de cuentas, el cual sirve como base para la contabilidad de los contribuyentes, sin un procedimiento legislativo que valide y sin mayor formulismo que la decisión del Ejecutivo, lo cual provoca que el gobernado cuente con un tiempo mínimo para poder estructurar su contabilidad ante la eventualidad de una nueva modificación y así, poder cumplir con sus obligaciones fiscales derivadas de la contabilidad electrónica.

Y también se indicó que constituye un sistema complejo, que con las modificaciones aumenta su complejidad, ante la necesidad de hacer adecuaciones a la estructura de su contabilidad cuantas veces la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique el anexo 24, que lleva consigo la carga significativa de tiempos y recursos.

LOS TRANSGREDEN (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Torno I, página 712; Registro digital: 2012929, consultable en las páginas 159 a 161 de esta obra.

Para la Sala, los anteriores agravios resultaron infundados, ya que conforme a los artículos 33, fracción I, inciso g) del CFF y 14 de la Ley del SAT se prevé que el presidente del SAT, ahora jefe, tendrá la atribución de emitir las disposiciones necesarias, como lo son las reglas generales administrativas, para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera a través de la cláusula habilitante.

Esto le ha permitido definir la forma en que se deben llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma en que los contribuyentes deben ingresar mensualmente su información contable. Por tanto, la autoridad administrativa ha actuado dentro del marco legal y se ajusta a las bases establecidas en la cláusula habilitante, al facilitar la operatividad de las obligaciones para llevar la contabilidad en medios electrónicos y de enviar la información requerida a través de la página de internet del SAT.²⁰

- *Igualdad jurídica*

En un apartado, los recurrentes intentaron demostrar la inconstitucionalidad de los resolutivos Tercero y Cuarto de la Séptima Resolución de Modificaciones de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014,²¹ por vulnerar el derecho de igualdad jurídica, debido a

²⁰ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 141/2016 (10a.), de título y subtitulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LAS CLÁUSULAS HABILITANTES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERAN EL DERECHO A LA LEGALIDAD (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013)", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 713; Registro digital: 2012930, consultable en las páginas 161 a 164 de esta obra.

²¹ Que por disposición del resolutivo CUARTO de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2015 y su anexo 1, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 3 de marzo de 2015, continúan vigentes.

que establecen un trato igual a personas morales que se encuentran en desigualdad de circunstancias, frente a la obligación de ingresar "en los mismos plazos" la contabilidad a través de la página Internet del SAT, sin atender a sus características especiales, sino tan sólo un parámetro relacionado con el nivel de ingresos acumulables de los gobernados y que con esto no se establece una entrada en vigor escalonada para el cumplimiento de las obligaciones, tal como lo dispone el Artículo Segundo Transitorio, fracción III, párrafo segundo, del CFF.

También este argumento fue considerado por la Segunda Sala como infundado.

Conforme a los resolutivos impugnados, la autoridad administrativa utilizó dos parámetros de distinción para determinar el inicio de la vigencia de las obligaciones, tratándose de personas morales: uno, en atención al régimen fiscal al que pertenecen los contribuyentes y, el segundo, atendiendo al monto de los ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar en el ejercicio 2013.

Por su parte, el Artículo Segundo Transitorio, fracción III, párrafo segundo, del CFF, dispuso que por lo que respecta a las obligaciones consignadas en las fracciones III y IV del artículo 28, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el SAT deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según la región del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

A juicio de la Segunda Sala, las porciones normativas impugnadas no establecen un trato igual para todas las personas morales con respecto a la fecha de inicio de la vigencia de la obligación de llevar su contabilidad en sistemas electrónicos y la obligación de enviar la información requerida a través de la página del SAT, por establecer los dos parámetros de distinción referidos.

Así, las personas morales que —por sus actividades— pertenecen al sistema financiero y aquellas cuyos ingresos acumulables declarados (o que debieron declararse) al ejercicio de 2013, son iguales o superiores a 4 millones de pesos, la obligación de llevar su contabilidad en sistemas electrónicos y enviar la información requerida a través de la página del SAT empezó a partir del 1 de enero de 2015; mientras que aquellas personas morales que no se encuentran en ese rubro y las que, cuyos ingresos acumulables declarados (o que debieron declararse) al ejercicio de 2013, son inferiores al referido monto, su obligación nació a partir del 1 de enero de 2016.²²

Lo anterior, señala la Sala, guarda congruencia con el Artículo Segundo Transitorio, fracción III, párrafo segundo, del CFF, en cuanto a la entrada en vigor escalonada de las obligaciones de referencia.

²² De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 144/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LOS RESOLUTIVOS TERCERO Y CUARTO DE LA SÉPTIMA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE DICIEMBRE DE 2014, QUE ESTABLECEN LA ENTRADA EN VIGOR ESCALONADA DE LAS DISPOSICIONES QUE PREVEN LAS OBLIGACIONES DE LLEVAR LA CONTABILIDAD EN SISTEMAS ELECTRÓNICOS Y DE ENVIAR LA INFORMACIÓN REQUERIDA A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO VIOLAN EL DERECHO A LA IGUALDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 715; Registro digital: 2012931, consultable en las páginas 164 a 166 de esta obra.

Que respecto al argumento de que la autoridad administrativa no atendió a las características especiales de las personas morales, como la quejosa, ni al número de operaciones y la naturaleza de las transacciones que llevan a cabo, no es posible analizarlo, pues implicaría juzgar la constitucionalidad de esas disposiciones a partir de una situación particular, cuando esto depende de las características propias de la norma y de circunstancias generales.²³

- *Protección de datos personales*

Las recurrentes impugnaron los artículos 28, fracciones III y IV del CFF, las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9., y 2.8.1.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, así como los artículos 33 y 34 del reglamento de dicho código, al considerar que vulneraron su derecho fundamental a la protección de datos personales tutelado por los artículos 6o. y 16 de la Constitución Federal y en los numerales 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 11, apartado 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por considerar que las disposiciones reclamadas le obligan a ingresar cada mes información contable a través de la página de Internet del SAT, sin que para ello exista algún ordenamiento legal o administrativo que pormenore o detalle las medidas de seguridad que adoptará el Fisco Federal para garantizar y asegurar que dicha información confidencial no será alterada, destruida, perdida o que los funcionarios puedan tener acceso a ésta o hagan mal uso de ella.

²³ Para resolver esto, la Sala se apoyó en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 182/2007 de rubro: "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES Y NO DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO AL QUE SE LE APLICAN.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo XXVI, octubre de 2007, página 246; Registro digital: 171136.

El anterior argumento resultó inoperante para la Segunda Sala, porque lo que se reclama es una posible omisión legislativa de las disposiciones impugnadas, aspecto que no puede ser materia de estudio en el juicio de amparo, ya que conforme al principio de relatividad que lo rige, la sentencia que se dicte será siempre tal que se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general sobre la ley o acto que la motive.

Por tanto, si se otorgara la protección solicitada, llevaría, hipotéticamente, a la creación de una ley o disposición que, por definición, constituye una regla de carácter general, abstracta e impersonal, que vincularía no sólo al afectado y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma o disposición creada, apartándose del citado principio de relatividad.

Para la Sala no pasó inadvertido lo establecido en el artículo 103, fracción I, constitucional, en el sentido de que los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia que se suscite por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen derechos humanos,²⁴ pero esta disposición no tiene el alcance de que puedan reclamarse en el juicio de amparo omisiones legislativas, por la limitante prevista en el artículo 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución Federal, en el

²⁴ "103.- Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte."

sentido que las sentencias dictadas en el juicio de amparo no pueden tener efectos generales.²⁵

Otro argumento de la Sala por el cual consideró inoperante este agravio, es que el Jefe del SAT no está facultado para regular la protección de datos, pues el segundo párrafo del artículo 16 constitucional, tutela un derecho relacionado con la protección de datos personales, en donde el Poder Reformador reservó en una ley expedida por el Congreso de la Unión para regular lo relativo a esta materia, en la que se establecerán los supuestos de excepción de tal derecho.

Así, se expidió la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de junio de 2002 (vigente al momento de resolver este asunto), y en vista de que las quejas no reclamaron ésta, sino las referidas disposiciones de carácter administrativas, se tornó inoperante su agravio, ya que la regulación del derecho de protección de datos personales es materia exclusiva de una ley expedida por el Congreso de la Unión y no de una miscelánea fiscal expedida por el Jefe del SAT.²⁶

²⁵ Para resolver esto, la Sala se apoyó en las tesis aisladas P. CLXVIII/97, de rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA. ES IMPROCEDENTE AQUEL EN QUE SE IMPUGNA LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR ORDINARIO DE EXPEDIR UNA LEY O DE ARMONIZAR UN ORDENAMIENTO LEGAL A UNA REFORMA CONSTITUCIONAL." y 2a. VIII/2013 (10a.), de título y subtítulo: "OMISIÓN LEGISLATIVA. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN II, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", publicadas, respectivamente, en el *Semanario... op. cit.*, Novena Época, Tomo VI, diciembre de 1997, página 180; Registro digital: 197222, y Décima Época, Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 2, página 1164; Registro digital: 2002843.

²⁶ Similares consideraciones sostuvo la Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 152/2012, bajo la Ponencia del Ministro Luis María Aguilar Morales, en sesión de 6 de marzo de 2013.

- *Derecho fundamental a la privacidad —en su dimensión de controlar la difusión de la información personal—*

Los quejosos sostuvieron la inconstitucionalidad del artículo 28, fracciones III y IV, del CFF, en relación con las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, por considerar que vulneran el derecho a la privacidad, porque se le obliga a proporcionar al SAT, información financiera y económica que es confidencial o privada, sin tener su consentimiento o exista un mandamiento escrito por parte de autoridad, con lo que tampoco se respeta el derecho de autodeterminación.

Al analizar este agravio, la Segunda Sala lo calificó de infundado.

Ello fue así, pues la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del SAT, no genera un acto de fiscalización permanente ni tampoco un acto de molestia que tenga por objeto restringir de manera provisional o preventiva un derecho del gobernado, ya que dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita; por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización.

La Sala precisó que, sobre este derecho, el Alto Tribunal ha sostenido que la idea de la privacidad puede describirse apelando al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia y al correspondiente derecho de que los demás no

las invadan sin su consentimiento.²⁷ También, que el derecho a la vida privada, al igual que otros derechos fundamentales, no es absoluto, sino que puede restringirse en la medida en que las injerencias en éste no sean abusivas o arbitrarias; y que lo que buscan la Constitución Federal y las convenciones internacionales, es impedir que terceros difundan información de la vida privada ajena, sin consentimiento del titular.²⁸

Por tanto, la información contable que el contribuyente proporciona al SAT, a través de los medios electrónicos, que se relaciona con: catálogo de cuentas; balanzas 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 pólizas de periodo y sus auxiliares y folios fiscales, sí está relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no así con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas.

También la Sala precisó que el derecho a decidir qué información se proporciona no es absoluto y las obligaciones que derivan del artículo 28, fracciones III y IV, del CFF tienen como fin comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 31, fracción IV, de

²⁷ Para resolver esto, la Sala se apoyó en la tesis 1a. CCXIV/2009, de rubro: "DERECHO A LA VIDA PRIVADA. SU CONTENIDO GENERAL Y LA IMPORTANCIA DE NO DESCONTEXTUALIZAR LAS REFERENCIAS A LA MISMA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 277; Registro digital: 165823.

²⁸ Para resolver esto, la Sala se apoyó en la tesis 1a. XLIX/2014 (10a.), de título y subtítulo: "DERECHO A LA VIDA PRIVADA. ALCANCE DE SU PROTECCIÓN POR EL ESTADO.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 14 de febrero 2014 a las 11:05 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 3, febrero de 2014, Tomo I, página 641; Registro digital: 2005525.

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que no puede estar supeditado a la voluntad del contribuyente.²⁹

Por otra parte, la Sala consideró que la autodeterminación de contribuciones establecida en el artículo 6o. del CFF, no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino que es una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que supervisa la autoridad fiscal, por lo que al amparo de dicha figura no es jurídicamente posible considerar que el contribuyente pueda negarse a proporcionar la información para tales fines, ni tampoco al amparo del derecho fundamental a la privacidad —en su dimensión de controlar la difusión de la información personal—, cuya limitante, como anteriormente reiteró la Sala, se encuentra en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones para contribuir al gasto público.

- *Derecho a la seguridad jurídica y vulneración a la libertad de trabajo*

Respecto a este derecho, las quejas afirmaron que existe un vicio de inconstitucionalidad en los artículos 28, fracciones III y IV del CFF, en relación con las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, por considerar que lo vulneran, debido a que mientras que las disposiciones reclamadas imponen la obligación de los contribuyentes de llevar

²⁹ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 145/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONSTITUCIONALIDAD ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, NO VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD, EN SU DIMENSIÓN DE CONTROLAR LA DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN PERSONAL.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 703; Registro digital: 2012922, consultable en las páginas 142 a 145 de esta obra.

su contabilidad de forma electrónica, el Código de Comercio, en su artículo 33,³⁰ les permite a los comerciantes llevar su contabilidad mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor les acomode, de acuerdo con las características de su negocio; además, estimaron que esto vulnera su libertad de trabajo por las cargas que le impone.

Para la Segunda Sala estos agravios son infundados, por lo siguiente.

Inició señalando que, por regla general, cuando dos leyes resultan contradictorias, el conflicto atañe a la "debida aplicación de la ley" y, por ende, clasificarse como una cuestión de legalidad que sólo podría implicar una violación indirecta a la Constitución.

Sin embargo, esta contradicción de dos normas jurídicas puede trascender a una cuestión de constitucionalidad cuando se demuestra el impacto negativo en un derecho sustantivo, como puede ser la seguridad jurídica o el debido proceso que

³⁰ "Artículo 33. El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes."

puedan dejar en estado de indefensión a los ciudadanos, pues abre la posibilidad de la arbitrariedad de la autoridad.

De esta manera, la seguridad jurídica debe entenderse, principalmente, como una prohibición a la arbitrariedad del Estado, por un lado, y, por el otro, como tutela de la regulación de las relaciones sociales mediante pautas preestablecidas y previsibles que permitan a las personas anticipar, con un grado suficiente, las posibles consecuencias de sus actos.

Por tanto, no basta limitarse a alegar la posible tensión entre dos normas secundarias para cambiar una cuestión de legalidad a una de constitucionalidad, pues es necesario el planteamiento sobre la trascendencia al ámbito protector de un derecho.

Así, la Sala no advirtió una contradicción lógica entre dichas normas secundarias que genere un perjuicio a un derecho constitucional de las quejas; tampoco que la supuesta tensión, que existe entre el artículo 33 del Código de Comercio y las normas impugnadas, ocasione una arbitrariedad de la autoridad o que deje en estado de indefensión a los gobernados.

En su análisis, la Sala señaló que el Código de Comercio sólo establece lineamientos mínimos que debe satisfacer el sistema contable por el que opte el comerciante, mas nunca una metodología pormenorizada que determine en forma casuística cómo deberá realizar los controles contables de su comercio; en cambio las fracciones del artículo impugnado se refieren a las obligaciones del contribuyente de llevar contabilidad "para efectos fiscales" en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de internet del SAT, en tanto que las reglas, regulan lo relativo a la opera-

tividad del sistema; lo anterior significa que dichas disposiciones, lejos de contraponerse, generan certeza de los actos que se realizan.

Precisó la Sala que el artículo 33 del Código de Comercio permite al comerciante llevar y mantener un sistema contable como mejor le acomode y con los recursos que estime convenientes, pero que esto no significa que para efectos fiscales pueda hacer lo mismo, sino por el contrario, para ello debe atender a las disposiciones tributarias que se impugnaron.³¹

Y sobre el derecho a la libertad de trabajo, no hay tal vulneración pues, como se dijo, los preceptos referidos no colisionan ni generan inseguridad jurídica a los contribuyentes.

La Sala consideró importante referir que el Pleno de este Alto Tribunal, en la tesis P. XLII/ 2009,³² estableció que la imposición de cargas fiscales no impiden ni limitan a los ciudadanos dedicarse a cualquier profesión, industria, comercio o trabajo que mejor le acomode, siendo lícitos, ya que tan sólo constituyen la consecuencia jurídica de orden público, que el Estado considera idóneas como manifestación de riqueza susceptible de participar en el sostenimiento de las cargas públicas.

³¹ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 146/2016 (10a.), de título y subtitulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO COLISIONAR CON EL DIVERSO ARTÍCULO 33 DEL CÓDIGO DE COMERCIO, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 701; Registro digital: 2012923, consultable en las páginas 140 a 142 de esta obra.

³² De título y subtitulo: "LIBERTAD DE TRABAJO. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR SÍ MISMAS NO SE TRADUCEN EN UNA AFECTACIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL." Consultable en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo XXX, julio de 2009, página 70; Registro digital: 166916.

- *Derecho a la seguridad jurídica*

El agravio sobre la inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción IV del CFF, en relación con las reglas 2.8.1.5. y 2.8.1.9., de la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2015, por vulnerar el derecho a la seguridad jurídica, a juicio de las recurrentes, se da por la obligación de ingresar la información contable a través de la página de internet del SAT, lo que constituye una medida desproporcional para el fin perseguido por el legislador, puesto que genera una mayor carga a los contribuyentes de la que ya tenían anteriormente.

Para la Sala, esta aseveración resultaba infundada. Señaló que conforme a los principios democrático y de división de poderes, la intensidad del escrutinio constitucional no es de carácter estricto sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, la Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada; lo cual implica que el cumplimiento de los criterios que integran el principio de proporcionalidad, requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación.³³

³³ Este criterio originó la tesis 1a. LIII/2012 (10a.), de rubro: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.", publicada

Que en ese orden de ideas, la obligación de ingresar la información contable a través de la página de internet del SAT —en la forma y términos previstos en las disposiciones administrativas—, sí constituye una medida que guarda una justa proporción con el fin perseguido por el legislador, pues si se toma en consideración los trabajos legislativos que antecedieron a las reformas, adiciones y derogaciones al CFF, se advierte que dicha obligación,³⁴ bajo el contexto del aprovechamiento de los avances de la tecnología, tuvo como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización; aspectos que tienen una finalidad constitucionalmente válida, pues, se encuentran dentro del ámbito del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior constituye el medio adecuado para cumplir con la finalidad perseguida por el legislador, ya que en primer lugar, dicha obligación tiende a evitar las cargas que anteriormente generaban los "formulismos" para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; además de que en la medida en que el contribuyente va incorporando su información contable a través de la página de internet del SAT, permite a la autoridad no solamente tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con dicho cumplimiento, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización.

en el *Semanario...* op. cit., Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, página 882; Registro digital: 2000683.

³⁴ En correlación con la obligación de la fracción III del artículo 28 del CFF.

Así, contrario a lo que señalaron las quejas, no hay un daño innecesario o desproporcional al contribuyente, por el simple hecho de que tenga que llevar su contabilidad a través de medios electrónicos y de ingresarla a través de la página del SAT, ya que con estas disposiciones, el cumplimiento de las obligaciones fiscales se traduce en un ahorro de tiempo y trámites bajo el contexto del sistema tradicional.³⁵

- *Derecho de propiedad, en su modalidad de patrimonio económico*

Según el criterio de la Segunda Sala, también resultó ineficaz el planteamiento de la parte quejosa en el que sostenía la inconstitucionalidad de las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5., 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, en relación con el artículo 28, fracciones III y IV, del CFF, por considerar que vulneran el derecho de propiedad, en su modalidad de patrimonio económico, al obligar a los contribuyentes a adecuar sus sistemas electrónicos y contables en detrimento o menoscabo de su patrimonio (a través de la adquisición de equipos, la implementación de sistemas electrónicos e, incluso, contratando personal capacitado), cuando son gastos que debe asumir el Estado.

³⁵ De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 147/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 707; Registro digital: 2012926, consultable en las páginas 150 a 153 de esta obra.

Se estimó por la Sala que esas ideas parten de una premisa errónea, puesto que no existe disposición constitucional alguna de la que se desprenda como derecho de los contribuyentes, el no ser obligados a realizar gastos con motivo del cumplimiento de sus obligaciones formales, o bien, que sea obligación del Estado proporcionar todos los elementos necesarios para ello, argumento que se apoyó, por las razones que la informan, en la tesis P.XIV/95.³⁶

Precisó que, contrario a lo afirmado por las quejas, la incorporación de las nuevas obligaciones en materia de contabilidad electrónica tienen como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización, lo que no solamente traerá un beneficio operativo a la parte quejosa, sino además económico, al simplificar los trámites para el cumplimiento de obligaciones e, incluso, prescindir del personal que se utilizaba para ello.

- *Legalidad y seguridad jurídica*

Los quejosos plantearon la inconstitucionalidad del Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, por vulnerar los derechos de legalidad y seguridad jurídica, ya que para cumplir con las disposiciones relacionadas con la obligación de llevar una contabilidad en medios electrónicos, establece diversos formatos como lo son: "de catálogo de cuentas, de balanza de compro-

³⁶ Tesis de rubro: "MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. EL ARTICULO 29 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLA EL NUMERAL 5o. DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, Novena Época, Tomo I, junio de 1995, página 39; Registro digital: 200369.

bación, de pólizas del periodo, de reporte auxiliar de folios, de reporte auxiliar de cuentas y/o subcuentas y formato de sello digital de contabilidad electrónica"; los cuales deben sujetarse a lo dispuesto por el "consorcio w3" en la página electrónica <http://www.w3.org>.

Señalaron que la remisión referida constituye un reenvío ilegal, puesto que el "consorcio w3" no forma parte de ningún órgano del Estado que pudiera dotar de obligatoriedad los lineamientos que establece para la generación de los archivos XML, ni tampoco se desprenden de ordenamiento legal alguno esas facultades; y que la mencionada página electrónica, cuyas disposiciones deben ser observadas conforme al Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, se encuentran en idioma inglés, a pesar de que el artículo 4 de la Ley General de Derechos Lingüísticos de los Pueblos Indígenas establece que el español es la lengua nacional; y el artículo 33, apartado B, fracción XI, del Reglamento del CFF dispone que la contabilidad debe plasmarse en idioma español.

Para la Segunda Sala, dicho agravio resultó esencialmente fundado, ya que de la lectura del referido Anexo 24, se establecen las reglas de estructura planteadas dentro del estándar de los formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, y que el contribuyente que utilice dicho estándar deberá sujetarse, tanto a las disposiciones fiscales vigentes como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por

el consorcio w3,³⁷ establecidos en el sitio electrónico <http://www.w3.org>.

Que conforme al artículo 28 del CFF, el legislador federal encomendó a la autoridad administrativa, a través de la cláusula habilitante, el establecer y desarrollar las disposiciones respectivas para hacer operativo el sistema para la contabilidad electrónica y excluyó la posibilidad de que cualquier otro órgano, ente o persona actuara con la intención de cumplir con un mandato delegado exclusivamente a la autoridad administrativa, pues lo contrario implicaría desconocer la voluntad del legislador.

Por tanto, si la autoridad administrativa dispuso que el contribuyente que utilice dicho estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3; se excedió en los límites de la habilitación legal, puesto que fue a dicha autoridad y no otra persona, a quien se le encomendó la labor de desarrollar las disposiciones correspondientes para hacer operativo el sistema.

Esto, además de provocar insubordinación jerárquica, ocasiona inseguridad jurídica al gobernado al obligarlo a cumplir con ciertos lineamientos que son emitidos "por una comunidad internacional" y no por una autoridad competente, bajo algún procedimiento de creación normativa o bajo determinadas exigencias mínimas de fundamentación y motivación, por lo que el

³⁷ De la dirección web <http://www.w3c.es/Consortio/> es posible advertir que el referido consorcio w3, cuya denominación correcta es, según la propia página internet, Consorcio World Wide Web (W3C), se configura como una comunidad internacional donde las organizaciones miembro, personal a tiempo completo y el público general trabajan conjuntamente para desarrollar estándares web.

referido anexo fue declarado inconstitucional por la Segunda Sala.

También la Sala se refirió al idioma inglés en que se encuentra el texto de la página de Internet a la que se refiere el Anexo 24 impugnado,³⁸ lo cual significa que para poder operar los formatos respectivos, es necesario tener ciertos conocimientos en dicha lengua.

Sobre este punto, refirió que el artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la ley de la materia, dispone que las actuaciones judiciales y promociones deben escribirse en lengua española y que lo que se presente escrito en idioma extranjero se acompañará de la correspondiente traducción al castellano; el artículo 33, apartado B, fracción XI, del Reglamento del CFF, establece que para los efectos del artículo 28, fracciones I y II, del CFF, los registros o asientos contables deberán plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional; y en ese mismo sentido, el artículo 76, fracción XVII, inciso a), punto 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona que los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero tendrán, entre otras obligaciones, la de llevar los asientos contables en idioma español; el artículo 4 de la Ley General de Derechos Lingüísticos de los Pueblos Indígenas señala que tanto

³⁸ Sin que pasara inadvertido para quienes resolvieron, que el portal de internet a que hace alusión el Anexo 24 impugnado, tiene una ventana al margen superior derecho en la que al indicar como región "España (Spain)" se puede consultar la página en idioma español. Sin embargo, al intentar ingresar a la ventana ubicada en la parte inferior izquierda de la pantalla, relativa a la "Tecnología XML", se abre otra imagen cuyo contenido es en idioma inglés. (Sitio electrónico <http://www.w3.org/standards/xml/>, consultado el día 23 de mayo de 2016.).

las lenguas indígenas como el español son lenguas nacionales por su origen histórico y tienen la misma validez en su territorio.

Que conforme a lo anterior, si bien no existe ley o artículo constitucional que determine alguna lengua como "la oficial" en México, sí existen disposiciones que ponen de manifiesto la necesidad de que las personas que intervienen en un procedimiento jurisdiccional, o bien, en sede administrativa, para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, no solamente entiendan el castellano o español, sino que, además, su intervención se haga en ese mismo idioma, a fin de brindar seguridad jurídica.

Por tanto, la autoridad administrativa, al establecer los lineamientos y formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, tenía la obligación de hacerlo en idioma castellano o español, para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes al permitirles conocer plenamente la forma de operar dichos formatos.³⁹

Por todo lo anterior, la Segunda Sala concedió a la parte quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal,⁴⁰ para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para

³⁹ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 148/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2015, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décimo Época, libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 699; Registro digital: 2012921, consultable en las páginas 137 a 139 de esta obra.

⁴⁰ Apoyó lo anterior en la jurisprudencia P./J. 112/99, de título y subtítulo: "AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 19; Registro digital: 192846.

la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de Internet <http://www.w3.org>.⁴¹

iii. Revisión electrónica

Respecto a este punto, los recurrentes consideraron inconstitucionales los artículos 42, fracción IX, y 53-B del CFF, este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2015; así como 61 y 62 de su reglamento, por violar diversos derechos fundamentales que a continuación se precisan.

• *Legalidad y seguridad jurídica*

Respecto a este derecho, los quejosos señalan que la inconstitucionalidad ocurre porque, conforme a los referidos artículos impugnados, la revisión electrónica se implementó sin antes darles la oportunidad de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad hacendaria.

Esto es, que a diferencia de los procedimientos ordinarios previstos en el CFF, como son la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, entre otros, el procedimiento de revisión electrónica inicia con la emisión de una "preliquidación" en la que se dan a conocer hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales, sin que previamente se haga del conocimiento del contribuyente el inicio de las facultades de comprobación mediante escrito emitido por autoridad competente,

⁴¹ Este vicio de inconstitucionalidad por usar el idioma inglés, ya no subsiste en el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal, tanto para 2016, como para 2017, como lo determinó la Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 810/2017, visible en: <http://mxscjn.biblio.scjn.pjf.gob.mx/Tematica/Resultados.aspx?Tema=&Consecutivo=810&Anio=2017&TipoAsunto=2&Pertenencia=0&MinistroID=0&SecretarioID=0&MaterialID=0>.

debidamente fundado y motivado, en el que se precisen las contribuciones y periodos objeto de la revisión, con lo cual se permite la intromisión permanente de la autoridad en sus bienes y posesiones, en franca contravención a lo previsto en el artículo 16 constitucional.

La parte quejosa dijo que lo anterior provoca incertidumbre en el contribuyente, ya que desconoce el momento en que la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación, pues el hecho de que las resoluciones dictadas en el procedimiento respectivo deban notificarse a través del buzón tributario, de ninguna manera "sustituye" el deber constitucional de "notificar por escrito" al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación mediante mandamiento emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

También refirieron que lo anterior genera una intromisión permanente que transgrede el derecho de inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, por lo que es necesario que se cumplan con las formalidades previstas para garantizar ese derecho.

Para la Segunda Sala estos agravios son infundados, con base en los siguientes razonamientos.

El acto de fiscalización es aquel por el cual la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de comprobación para determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas, lo que, por regla general, implica un análisis previo de la información y documentación que tiene en su poder, lo que no implica el ejercicio de sus facultades de comprobación, sino sólo cuando

se requiere al contribuyente para que exhiba los datos, informes y documentos que estime necesarios para constatar tal circunstancia.

Esto es, que la revisión previa es un acto preparatorio del proceso de fiscalización, y como tal, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio.⁴²

Así que la base de datos del contribuyente con que cuente la autoridad fiscal, además de facilitar a éste el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permite a la autoridad, mediante la revisión electrónica, verificar su acatamiento con oportunidad y, en caso de advertir alguna irregularidad, centre sus facultades de comprobación en rubros o conceptos específicos, cuando el contribuyente no opte por corregir su situación fiscal, con lo cual, se agilizan los procesos de recaudación y fiscalización, y se reducen sus costos de operación.

Con la revisión de la información que tiene en su poder y, en caso de advertir alguna irregularidad, la autoridad fiscal emite una resolución provisional a través de la cual se darán a conocer al contribuyente los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en su caso, el monto de las contribuciones omitidas (preliquidación), para que:

⁴² Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 149/2016 (10a.), de título y subítulo: "INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN EN PODER DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL ACATAMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU REVISIÓN CONSTITUYE UN ACTO PREPARATORIO DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN.", publicado en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 718; Registro digital: 2012933, consultable en las páginas 169 a 172 de esta obra.

- De aceptar las irregularidades advertidas y, en su caso, la preliquidación respectiva, corrija su situación fiscal, caso en el cual, se le aplicará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas; o
- De no estar de acuerdo, manifieste ante la propia autoridad hacendaria lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos y/o el monto de la preliquidación de las contribuciones omitidas.

En el caso de la revisión electrónica, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados,⁴³ y esto no debe estimarse como un acto de molestia, dado que no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes, antes bien, permite revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de sus facultades de comprobación, en particular, la suspensión del plazo de caducidad de esas facultades, el que inicia una vez remitida la información contable a través de medios electrónicos.⁴⁴

⁴³ De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 150/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 724; Registro digital: 2012937, consultable en las páginas 179 a 181 de esta obra.

⁴⁴ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 151/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN PODER DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA CONSTATAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. NO ES UN ACTO DE MOLESTIA.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 720; Registro digital: 2012934, consultable en las páginas 172 a 174 de esta obra.

Esto es, que conforme al artículo 67, fracción II, del CFF, uno de los supuestos para que inicie el plazo de caducidad de las facultades de la autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, es la fecha en que se presentó o debió presentarse la información sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que en el caso de la contabilidad electrónica, dicho plazo inicia, respecto de cada envío, en la fecha en que el sujeto obligado haya presentado, vía electrónica, ante las autoridades correspondientes, la información considerada como relevante en relación con su situación fiscal, ya que es a partir de ese momento cuando la autoridad puede llevar a cabo el análisis de la información y, de presentarse el caso, establecer la posible irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones señaladas.⁴⁵

Por tanto, dicha revisión no es violatoria del derecho de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación están en aptitud de solicitar un acuerdo conclusivo, que tiene como propósito fundamental

⁴⁵ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 162/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL SUJETO OBLIGADO ENVÍA LA INFORMACIÓN RELEVANTE A LAS AUTORIDADES HACENDARIAS A TRAVÉS DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PREVISTOS PARA ESE EFECTO.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 704; Registro digital: 2012924, consultable en las páginas 145 a 148 de esta obra.

orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales.⁴⁶

Así, los numerales impugnados no provocan incertidumbre en el contribuyente en cuanto al momento en que inician y concluyen las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y lo que será objeto de la revisión electrónica, considerando además que de acuerdo con los artículos 42 y 53-B del CFF, tratándose de la revisión electrónica, las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, a fin de determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, inician con la notificación de la resolución provisional y concluyen con la notificación de la resolución definitiva, sin olvidar que en la provisional se le dan a conocer los hechos u omisiones que presumiblemente entrañan el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas, lo que implica la precisión de los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión, que deberá constar en documento escrito —impreso o digital— y deberá precisar la fecha y lugar de emisión, así como la autoridad que lo emite y la persona a la que se dirige.⁴⁷

⁴⁶ De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 152/2016 (10a.), de título y subtítulo: "FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES CON BASE EN LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SU PODER, SIN TENER QUE DAR NOTICIA DE ELLO AL CONTRIBUYENTE. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 717; Registro digital: 2012932, consultable en páginas 167 a 169 de esta obra.

⁴⁷ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 153/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 729; Registro digital: 2012941, consultable en las páginas 189 a 191 de esta obra.

También, la Segunda Sala desestimó los razonamientos de que los preceptos legales impugnados violan el derecho a la inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, y que no puede estimarse que por los avances tecnológicos, el concepto de domicilio debe extenderse a los "archivos electrónicos" en los que se contiene la contabilidad de los contribuyentes, y que para poder revisarla, la autoridad deba sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos.

Así lo determinó, pues lo que se protege por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, es el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas,⁴⁸ restringiéndose la intromisión de la autoridad a determinados supuestos y bajo ciertos requisitos.⁴⁹

Conforme a todo lo anterior, la Sala estimó que los sistemas o mecanismos electrónicos de almacenamiento de información que pueden considerarse protegidos por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, son aquellos que se encuentran dentro del ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas, no así los implementados por la autoridad para integrar una base de datos estandarizada con la información y documentación fiscal de los contribuyentes.⁵⁰

⁴⁸ La Sala se apoyó en la tesis 1a. CXVI/2012 (10a.) de título y subtitulo: "DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Décima Época, Libro IX, junio de 2012, Tomo 1, página 258; Registro digital: 2000979.

⁴⁹ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 154/2016 (10a.), de título y subtitulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 728; Registro digital: 2012940, consultable en páginas 186 a 189 de esta obra.

⁵⁰ La Sala se apoyó en la jurisprudencia P./J. 6/93, de rubro: "MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. SU IMPLANTACION OBLIGATORIA NO TRANSGREDE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.", publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Número 70, octubre de 1993, página 11; Registro digital: 205536.

- *Derecho de audiencia (principios de autodeterminación tributaria y de presunción de inocencia)*

Respecto a la violación del derecho de audiencia previa y los principios de presunción de inocencia, las quejas señalaron que conforme al principio de autodeterminación, al determinar las contribuciones a su cargo, los contribuyentes actúan de buena fe, por lo que en los procedimientos ordinarios de fiscalización se les debe garantizar la posibilidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad hacendaria, previo a determinar un crédito fiscal a su cargo.

Sin embargo, que la facultad conferida a la autoridad para determinar la preliquidación de las contribuciones omitidas sin haber dado oportunidad al contribuyente de desvirtuarlo es una violación al principio de presunción de inocencia, que obliga a la autoridad a probar que los actos de los contribuyentes no se apegan a las disposiciones en la materia aplicables.

La Segunda Sala consideró a dichos argumentos como parcialmente fundados, al estimar que respecto de actos relacionados con el cobro de contribuciones, el derecho de audiencia no tiene que ser previo a la determinación del crédito fiscal, ya que basta que en la ley se prevea la posibilidad de impugnar éste para que el contribuyente sea oído en su defensa antes de ser privado de sus bienes, propiedades o derechos.⁵¹

⁵¹ Sirvió de apoyo la tesis 2a. LXII/2002, de rubro: "AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS.", publicada en el *Semanario...* op. cit., Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, página 446; Registro digital: 186662.

La Sala destacó que en los procedimientos de fiscalización, se debe otorgar al contribuyente la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y si no lo hiciere, la autoridad fiscalizadora podrá determinar las contribuciones omitidas.

También advirtió que en la revisión electrónica, el derecho de audiencia de los contribuyentes revisados se garantiza, en términos generales:

- En el propio procedimiento de fiscalización, en donde se les da la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estimen conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la resolución provisional, dentro del plazo previsto para ello; y
- En el recurso de revocación previsto en los artículos 116 a 128 del CFF, a través del cual los contribuyentes están en oportunidad de ofrecer las pruebas que, por cualquier motivo, no exhibieron en el procedimiento de fiscalización respectivo, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la resolución definitiva y que dan sustento a la determinación de las contribuciones omitidas.

Por lo anterior, se llegó a la conclusión que si los artículos 42, fracción IX, y 53-B del CFF, específicamente, en cuanto establecen que el contribuyente revisado podrá manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos

por la autoridad hacendaria, con base en la información y documentación que obra en su poder, dentro de los quince días siguientes al que se les notifique la resolución provisional respectiva, no violan el derecho de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional, dado que el plazo previsto para tal efecto sí es razonable, en la medida en que los contribuyentes tienen el deber de conservar, a disposición de la autoridad, toda la información y documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para cuando les sea requerida, más cuando las pruebas que por cualquier motivo no se exhiban en el procedimiento respectivo, se podrán ofrecer en el recurso de revocación que, en su caso, se haga valer contra la resolución definitiva.⁵²

Por otra parte, respecto a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del CFF, en el sentido de que las cantidades determinadas en la preliquidación, "se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución", cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga dentro del plazo antes indicado, la Segunda Sala advirtió que con esto sí se transgrede el derecho de audiencia.

Para llegar a esa conclusión, recordó que en nuestro sistema tributario rige el principio de autodeterminación, de ahí que la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones

⁵² De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 156/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVEN UN PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES PRECISADAS EN LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL RESPECTIVA, NO VIOLAN EL DERECHO DE AUDIENCIA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 730; Registro digital: 2012942, consultable en las páginas 191 a 193 de esta obra.

omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación si y sólo si, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o habiéndolo ejercido, no logra desvirtuar las irregularidades advertidas.

Que en el caso de la revisión electrónica, la autoridad hacendaria deberá emitir una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que esté en posibilidad de corregir su situación fiscal sin tener que esperar a que concluya el procedimiento de fiscalización, o bien, para que manifieste lo que a su interés legal convenga y ofrezca las pruebas que estime conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas.

Por tanto consideró que la preliquidación de las contribuciones omitidas, es un acto declarativo a través del cual, la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal señalando la cantidad que deberá cubrir para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal, por lo que es una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, no así un requerimiento de pago, dado que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización, la autoridad fiscal dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones

advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas.⁵³

Sin embargo, en el caso de que el contribuyente no ofrezca las pruebas en los plazos previstos, no puede dar lugar a que la autoridad haga efectivo el monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución, ya que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones sin darle oportunidad de defensa, lo que todavía puede ocurrir a través del recurso de revocación, para ofrecer las pruebas que no se exhibieron ante la autoridad fiscalizadora.

Así, para que la autoridad pueda hacer efectivo el monto de las contribuciones omitidas, es necesario que se dicte una resolución definitiva en la que se califiquen el incumplimiento de las obligaciones fiscales y con base en ello, se cuantifique el monto de las contribuciones omitidas, pues sólo así será posible exigir su pago.

Con base en lo anterior, la Segunda Sala consideró que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del CFF, viola el derecho fundamental de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional, toda vez que la preliquidación es una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente decida ponerse al corriente de sus obligaciones fiscales, pero no es un

⁵³ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 158/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 726; Registro digital: 2012939, consultable en las páginas 184 a 186 de esta obra.

requerimiento de pago que, en caso de no realizarse, lleve a su ejecución inmediata.⁵⁴

- *Principio de presunción de inocencia*

También las quejas habían alegado la violación al principio de presunción de inocencia mediante las referidas disposiciones, pero la Segunda Sala estimó que no era posible demostrar tal aseveración, ya que ella misma ha concluido que dicho principio no opera tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, pues esto no tiene como fin investigar una conducta administrativamente ilícita, como acontece en el derecho administrativo sancionador, sino verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, como quedó asentado en la tesis 2a. VI/2016 (10a.), de título, subtítulo y texto siguientes:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.—El principio de presunción de inocencia contenido en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos—originalmente previsto para la materia penal—, puede cobrar aplicación en la materia administrativa con matices y modulaciones en relación con el procedimiento administrativo sancionador, el cual puede entenderse como el conjunto de formalidades seguidas

⁵⁴ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 157/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN TANTO PREVÉ LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACIÓN, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su Gaceta, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 725; Registro digital: 2012938, consultable en las páginas 181 o 184 de esta obra.

en forma de juicio ante autoridad competente con el objeto de conocer irregularidades, ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, será imponer alguna sanción. En este contexto, la hipótesis prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no está inmerso en el derecho administrativo sancionador y, por ende, no se rige por aquel postulado, en virtud de que si bien es cierto que regula la práctica de visitas domiciliarias para constatar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la relativa a expedir comprobantes fiscales por las enajenaciones que realizan, la cual puede derivar en la determinación de una multa, también lo es que a través del ejercicio de esta atribución no se busca perseguir una conducta administrativamente ilícita, sino que se concreta al despliegue de la facultad tributaria del Estado para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁵⁵

- *Seguridad jurídica y acceso a la justicia*

Para los quejosos, la violación a estos derechos fundamentales ocurre porque el empleo del buzón tributario genera incertidumbre jurídica por dos cuestiones:

- No se prevén mecanismos efectivos que garanticen el derecho a la privacidad de los contribuyentes ni a sus datos personales, argumento que la Sala consideró inoperante, porque este tema ya lo había analizado con anterioridad cuando se impugnó el artículo 17-K del CFF.

⁵⁵ Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* el viernes 18 de marzo de 2016 a las 10:40 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 28, marzo de 2016, Tomo II, página 1294; Registro digital: 2011291.

- La otra cuestión es porque se impide que los contribuyentes sepan con certeza cuándo le fueron notificadas las resoluciones, ya sean provisional o definitiva, emitidas durante el procedimiento respectivo, al hacerse mediante el buzón tributario, con lo que se le impide impugnar oportunamente, en el caso, la resolución definitiva a través de los medios de defensa procedentes, argumento que tildó la Sala como infundado.

Esto, porque decidió que no existe disposición constitucional alguna que expresamente disponga que las resoluciones que ponen fin al procedimiento deban, indefectiblemente, notificarse personalmente, y que la disposición del artículo 16 constitucional, de que nadie puede ser molestado en su persona, sus bienes, papeles o posesiones, sino en virtud de "mandamiento escrito", quiere decir que no puede verificarse de manera verbal.

También señaló que el CFF, en su artículo 38, prevé que los actos administrativos que se deban notificar deben "constar por escrito en documento impreso o digital" y en su artículo 134 establece que las notificaciones se harán "personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos" y que en el caso de las notificaciones electrónicas, "se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar", en la inteligencia de que, previo a la notificación, le será enviado un aviso "mediante el mecanismo elegido" para tal efecto.

Por lo anterior, la Sala consideró que el artículo 53-B del CFF no transgrede el derecho fundamental de seguridad jurídica, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, como lo señala el artículo 134 del mismo Código, la que se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico "en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar", por lo que el contribuyente sí está en aptitud de conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva a fin de impugnarla oportunamente.⁵⁶

- *Derecho de igualdad*

Para las recurrentes, las normas referidas violan el derecho de igualdad por generar un trato desigual injustificado entre los contribuyentes que son sujetos a una revisión de gabinete o a una visita domiciliaria, respecto de los que son sujetos a una revisión electrónica, ya que a éstos no se les notifica el inicio de las facultades de comprobación ni se les da la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga previo a la determinación de las contribuciones omitidas.

Sin embargo, a juicio de la Segunda Sala, este agravio fue infundado, ya que el derecho fundamental de igualdad no implica que todos los gobernados deban encontrarse siempre, en

⁵⁶ De donde emanó la jurisprudencia 2a./J. 159/2016 (10a.), de título y subtítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.", publicada en el *Semanario...* op. cit., el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Torno I, página 722; Registro digital: 2012936, consultable en las páginas 176 y 179 de esta obra.

todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que se traduce en el derecho de unos a recibir el mismo trato que aquellos que se encuentran en similar situación de hecho, de tal modo que no tengan que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio y, por ende, no toda desigualdad de trato es violatoria del derecho fundamental de igualdad, sino sólo cuando produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho comparables, sin que exista para ello una justificación.

Así, estimó que el parámetro de comparación que señala la quejosa no es el adecuado para llevar a cabo un juicio de ponderación entre los sujetos comparados y determinar si existe o no un trato diferenciado injustificado, pues éste lo planteó a partir de las distintas reglas que rigen a cada uno de los procedimientos previstos en ley para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales como son la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión electrónica; sin embargo, estos procedimientos se pueden emplear conjunta, indistinta o sucesivamente de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del CFF, además de que no prevén distinción de trato entre los contribuyentes que son sujetos al procedimiento de revisión electrónica.

d) Efectos de la resolución

La Segunda Sala estimó que por haber resultado parcialmente fundados los agravios hechos valer por la parte quejosa, determinó:⁵⁷

⁵⁷ Por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Presidente Alberto Pérez Dayón (ponente). Los señores Ministros Javier Laynez Potisek y José Fernando Franco González Salas, emitieron su voto con salvedades. La señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, se separa de algunas consideraciones.

- Modificar la sentencia recurrida.
- Confirmar el sobreseimiento declarado en relación con las reglas impugnadas de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014 y sus resoluciones modificatorias Primera, Segunda, Tercera, Quinta y Séptima, excepto por lo que se refiere a los resolutivos tercero y cuarto de esta última.
- Revocar el sobreseimiento decretado respecto de los artículos 17-K, 28, fracciones I y II, 42, fracción IX, y 53-B del CFF; 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio de su reglamento.
- Conceder el amparo a la parte quejosa contra los siguientes actos:

El Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015, para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org.>, hasta en tanto el SAT publique, en cualquiera de los medios que tenga a su alcance, los lineamientos a seguir para la generación de archivos XML, en idioma castellano o español.⁵⁸

⁵⁸ De este análisis derivó la jurisprudencia 2a./J. 160/2016 (10a.), de título y subtítulo: "CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2015.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 698; Registro digital: 2012920, consultable en las páginas 135 a 137 de esta obra.

El artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, para el efecto de que en caso de haberse instaurado un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa, durante la vigencia del referido numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previstos para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente.

Lo anterior, sin perjuicio de que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, emita la resolución definitiva correspondiente, en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, se determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas, dejando a salvo el derecho de la parte quejosa para ofrecer las pruebas que estime conducentes en el recurso de revocación, a efecto de desvirtuar esos hechos u omisiones, o en su caso, el monto de las contribuciones omitidas.⁵⁹

- Negar el amparo solicitado contra los artículos 17-K, 28, fracciones I y II; 42, fracción IX; y 53-B del CFF, este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2015; 11,

⁵⁹ Este criterio quedó asentado en la jurisprudencia 2a./J. 161/2016 (10a.), de título y subítulo: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 53-B, FRACCIÓN IV, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015.", publicada en el *Semanario... op. cit.*, el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 721; Registro digital: 2012935, consultable en las páginas 174 a 176 de esta obra.

33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio de su reglamento; 22, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2015; resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014; y las reglas 2.2.6, 2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4, 2.12.9, Primero y Segundo Transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015.

- Declarar parcialmente fundados los recursos de revisión adhesiva.