

V. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO. EL BUZÓN TRIBUTARIO, LA CONTABILIDAD Y LA REVISIÓN ELECTRÓNICAS, EN MATERIA FISCAL

Dr. Miguel Alejandro López Olvera*

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad realizar un comentario jurídico de la ejecutoria recaída al amparo en revisión 1287/2015, en el cual se planteó la inconstitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, el 9 de diciembre de 2013, así como de algunas normas reglamentarias que desarrollaron los artículos del decreto.

Las materias que regula el mencionado decreto, son las relativas al buzón tributario, la contabilidad y la revisión electrónicas, en materia fiscal.

* Investigador Titular "A" de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Para realizar el análisis, en el primer apartado, parto del relato de los principales hechos del caso, señalados en la ejecutoria por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el segundo apartado, explicaré el impacto de la incorporación de las tecnologías de la información y comunicación (TIC's) a la operación de las actuaciones de los Poderes y órganos del Estado, incluyendo el buzón tributario, así como el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales. Haremos especial énfasis a la manera de cumplir con los derechos humanos por parte de las autoridades al realizar estas actividades en línea.

En el tercer apartado, explico el contenido de los derechos humanos, que desde nuestro punto de vista, también resultan involucrados en la operación y el funcionamiento del buzón tributario, además de los que impugnó la quejosa que son los de igualdad y seguridad jurídica.

En el cuarto apartado, realizo un análisis de las normas que regulan todo lo relativo a las páginas web del Gobierno Federal, los archivos y los expedientes que están a cargo de las dependencias de la Administración Pública Federal.

Y, por último, en el quinto apartado, hago un análisis de la nueva figura jurídica, motivo de la impugnación de la quejosa, denominado "buzón tributario".

2. LOS HECHOS DEL CASO

El 9 de diciembre de 2013 se publicó, en el *Diario Oficial de la Federación*, el "Decreto por el que se reforman, adicionan y

derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", del cual, en específico, se impugnó la constitucionalidad de los artículos 17-K; 28, fracciones I, primer párrafo, II, III y IV; 42, fracción IX; y, el 53-B, en relación con las fracciones III y VII del artículo segundo transitorio, que regulan el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

El 30 de diciembre de 2013 se publicó, en el *Diario Oficial de la Federación*, la "Resolución Miscelánea Fiscal"; de la que se impugnó la constitucionalidad del artículo Transitorio Cuadragésimo Tercero, que regula el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

El 13 de marzo de 2014 se publicó, en el *Diario Oficial de la Federación*, la "Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal". De ésta, en específico, se impugnó la constitucionalidad de la Regla I.2.2.5. que regula el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

El 2 de abril de 2014 se publicó, en el *Diario Oficial de la Federación*, el "Reglamento del Código Fiscal de la Federación". Ordenamiento del que, en específico, se impugnó la constitucionalidad de los artículos 11, 33, 34, 35, 61, 62 y tercero de sus disposiciones transitorias, que regulan el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

El 4 de julio de 2014 se publicó, en el *Diario Oficial de la Federación*, la "Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal", de la cual, en específico, se impugnó la constitucionalidad de las reglas I.2.8.6., I.2.8.7. y I.2.8.8., que regulan el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

También el 4 de julio de 2014 se publicó, en el Diario Oficial de la Federación, el "Anexo 24 de la Segunda Resolución Miscelánea Fiscal". De ésta, en específico, se impugnó la constitucionalidad de las reglas que regulan el sistema de registro y control de cumplimiento de obligaciones fiscales.

El promovente del juicio presentó su demanda de amparo, la cual se radicó en el Juzgado Décimo Quinto de Distrito en Materia Administrativa, el 13 de agosto de 2014; y el 27 del mismo mes, se admitió a trámite la demanda. Los principales argumentos se centraron en señalar que el Decreto y las normas reglamentarias violentaban los derechos humanos a la seguridad jurídica e igualdad, reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Así, el 6 de octubre de 2014, el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, ahora Ciudad de México, se avocó al conocimiento del asunto.

El 4 de septiembre de 2015, se celebró la audiencia constitucional y el 21 del mismo mes se terminó de engrosar la sentencia.

El recurso de revisión se tuvo por interpuesto mediante auto de 13 de octubre de 2015; por lo que el día 30 siguiente el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso y lo registró con el número 1287/2015.

Posteriormente, el 6 de julio de 2016, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó sentencia.

3. LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN (TIC'S)

a) Aspectos generales

Las TIC's se han incorporado a casi todas las actividades que realiza la administración pública. La mayoría de los procedimientos administrativos, actualmente, se realizan en línea, es decir, a través de las plataformas, sistemas y páginas digitales de los órganos del Estado en sus diferentes niveles de gobierno.

Cabe destacar que es importante el uso de las TIC's, ya que permiten un mayor grado de eficiencia en la actuación de la administración pública con las personas.

Al respecto, el Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en su informe contenido en la Resolución A/60/114, aprobada el 12 de julio de 2005 por la Asamblea General, señaló:

El perfeccionamiento y la consolidación de las reformas de la nueva gestión pública y la aplicación de las tecnologías de la información y las comunicaciones a la gestión interna y a los procesos externos de prestación de servicios son, entre otros, los elementos predominantes en los sistemas de administración pública bien establecidos.¹

En el mismo sentido, Mayra Elia García Barrera explica que:

¹ Informe del Secretario General de la Asamblea General de la ONU A/60/114, aprobado el 12 de julio de 2005, p. 7, consultado el 26 de febrero de 2018 en: www.un.org/Depts/commun/docs/?symbol=A/60/114.

Cuando Internet comenzó a utilizarse con fines que iban más allá de lo confidencial o lo cultural, no como una gran Intranet entre universidades, sino como nuevo espacio donde en un principio tímida y luego voluptuosamente, comenzaron a darse innumerables operaciones comerciales, además, el cumplimiento de una serie de obligaciones administrativas y fiscales, entonces los principios que regían a la misma fueron rápidamente insuficientes, por la interacción existente entre la tecnología y la sociedad y su impacto en el individuo actual.²

La propia ejecutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que el Decreto que se impugnó tuvo por finalidad 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.³

De esta manera, estos avances tecnológicos no sólo repercuten en la actividad que desarrolla la administración pública, es decir, en los procedimientos administrativos, sino también en la propia organización de los poderes del Estado, de sus dependencias, de sus organismos y de sus órganos.

² García Barrera, Mayra Elia, *Derecho de las nuevas tecnologías*, México, UNAM, 2011, p. XII.

³ Véanse las páginas 16 y 17 de la versión pública de la ejecutoria, en: <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=189165>.

Desde el punto de vista organizativo, el tránsito hacia una administración pública digital, nos ubica en una etapa de nuevos desafíos, como la creación de nuevas unidades jurídicas encargadas del diseño y del trámite de los procedimientos administrativos en línea, donde dicho diseño debe respetar los derechos humanos y las garantías.

En la Resolución A/RES/68/198, denominada: "Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo", la Asamblea General de la ONU destacó "la importancia del respeto de los derechos humanos y las libertades fundamentales en el uso de tecnologías de la información y las comunicaciones", y reafirmó "que los mismos derechos que tienen las personas fuera de línea también deben ser protegidos en línea".⁴

En ese sentido Carlos Delpiazzo señala:

Es que la gestión electrónica posibilita un modelo de arquitectura más horizontal que vertical (como, en cambio, se muestra la organización burocrática tradicional), que vincula y permite el acceso y la interoperabilidad sistémica de la información de las diferentes instituciones entre sí y con los integrantes de la sociedad, posibilitando una mayor participación de éstos.⁵

Las TIC's deben utilizarse para esos dos fines. Por un lado, para posibilitar el acceso, de manera ágil, de las personas a los

⁴ Organización de las Naciones Unidas, Resolución A/RES/68/198. *Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo*, aprobado por la Asamblea General de la ONU, el 20 de diciembre de 2013, p. 3, visible en: <https://undocs.org/es/A/RES/68/198>.

⁵ Delpiazzo, Carlos E., "Supuestos y realidad del procedimiento administrativo electrónico", *Aportes para un Estado eficiente. Ponencias del V Congreso Nacional de Derecho Administrativo*, Lima, Perú, Palestra, 2012, p. 76.

procedimientos y a los servicios, entre otros, que presta el gobierno. Por otro lado, para eficientar la labor del gobierno y convertirse en un canal de comunicación, participación y control de las personas con sus servidores públicos.

En ese contexto, de acuerdo con la sentencia del amparo en revisión 1287/2015, en la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se precisó que la implementación del buzón tributario tuvo por objeto "avanzar en la simplificación administrativa con base en una filosofía de servicio que evite el excesivo formalismo, pero que a su vez fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales".⁶

En otro orden, el Secretario General de la ONU comenta que, a pesar de las diferencias existentes dentro de las regiones y, entre ellas, las razones que con frecuencia se mencionan para emprender las tareas de revitalización incluyen, entre otras, las siguientes:

Aplicar las tecnologías de la información y las comunicaciones para mejorar los procesos de gestión interna y los sistemas de prestación de servicios externos, así como promover la automatización de la administración pública.⁷

Por su parte, José Alejandro Díaz Lozano explica que "los medios electrónicos y digitales para los trámites permitirá disminuir, además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente existen, pues se realizarían de manera inmediata".⁸

⁶ Véase la página 22 de la versión pública de lo ejecutorio, op. cit., nota 3.

⁷ Informe del Secretario General de la ONU, op. cit., nota 1, p. 7.

⁸ Díaz Lozano, José Alejandro, "El buzón tributario. Su implicación para las entidades federativas", *Federalismo hacendario*, núm. 182, p. 40; documento consultado el 26 de febrero de 2018, en: <http://132.248.9.34/hevila/INDETECFederalismohacendario/2013/no182/6.pdf>.

En nuestro país, diferentes normativas, federales y estatales, ya establecen, como atribuciones de las dependencias de la administración pública las siguientes:

hacer uso de la firma electrónica certificada, de medios electrónicos, ópticos y de cualquier tecnología que simplifique, facilite y agilice las comunicaciones, actos jurídicos y procedimientos administrativos entre el titular del Poder Ejecutivo y las dependencias y entidades de la Administración Pública Estatal, así como entre éstas y los demás Poderes del Estado, ayuntamientos y particulares.

b) *El gobierno electrónico*

La ONU, en diferentes resoluciones que ha aprobado por medio de su Asamblea General, ha destacado:

...el importante papel que desempeñan los gobiernos en el uso efectivo de tecnologías de la información y las comunicaciones en su diseño de políticas públicas y en el suministro de servicios públicos que respondan a las necesidades y prioridades nacionales, en particular con un enfoque de participación de múltiples interesados, a fin de apoyar los esfuerzos nacionales de desarrollo.⁹

Por otra parte, el Acuerdo por el que se establece el Esquema de Interoperabilidad y de Datos Abiertos de la Administración Pública Federal¹⁰ señala que por gobierno digital se entiende a:

⁹ Organización de las Naciones Unidas, Resolución A/RES/68/198..., op. cit., nota 4, p. 7.

¹⁰ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de septiembre de 2011.

...las políticas, acciones y criterios para el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y comunicaciones, con la finalidad de mejorar la entrega de servicios al ciudadano; la interacción del gobierno con la industria; facilitar el acceso del ciudadano a la información de éste, así como hacer más eficiente la gestión gubernamental para un mejor gobierno y facilitar la interoperabilidad entre las dependencias y entidades.

Así, el gobierno electrónico consiste en el conjunto de herramientas tecnológicas y de actividades que realizan los servidores públicos, para eficientar la función administrativa de los poderes y órganos del Estado, a través de sus sistemas, páginas o plataformas informáticas.

También conocido como "administración electrónica", "ciber administración", "administración virtual", "administración digital", "administración *on line*" o "tele administración", este concepto se utiliza para referirse a la infraestructura, a los programas, a los sistemas, a las plataformas, a las páginas y a los mecanismos informáticos que permiten la prestación de servicios y el desarrollo de los procedimientos administrativos, tanto a las personas —físicas y morales— como a los propios servidores públicos de la administración para facilitar la tramitación y gestión de los asuntos administrativos.

Además, de acuerdo con Julio Téllez, "el gobierno electrónico puede contribuir a la satisfacción de las aspiraciones más grandes de la sociedad, como es el caso del cumplimiento efectivo de los diversos derechos fundamentales".¹¹

¹¹ Téllez Valdés, Julio, *Lex CloudComputing. Estudio jurídico del cómputo en la nube en México*, México, UNAM, 2013, p. 21.

Por otro lado, Adán Maldonado Sánchez explica que:

...una de las ramas esenciales del Derecho, la constituye el Derecho Procesal, pues establece el mecanismo por el cual se ejerce la actualización y protección de los derechos y la exigencia de las obligaciones. Tal derecho adjetivo ha alcanzado un notable desarrollo doctrinal, jurisprudencial y práctico, que no sólo se ha limitado a las materias tradicionales como la civil, penal, laboral, administrativa, fiscal, sino que ha evolucionado en otras ramas, como las referentes al Derecho Procesal Constitucional y la interrelación entre Derecho Procesal e informática de control y gestión (Derecho Informático), por mencionar algunas.¹²

De esta manera, las herramientas tecnológicas deben cumplir con los más altos estándares de calidad para que el acceso a las páginas, sistemas y plataformas informáticas sea lo más sencillo y amigable posible para todas las personas y el diseño de los procedimientos administrativos en línea cumplan con el respeto y la garantía de los derechos humanos, entre ellos, del debido proceso, la defensa técnica, la verdad, la memoria histórica, etcétera.

Cabe destacar que el Presidente la República expidió el "Acuerdo que tiene por objeto crear en forma permanente la Comisión Intersecretarial para el Desarrollo del Gobierno Electrónico",¹³ cuyo fin es el de "promover y consolidar el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y comunicaciones, mediante la adecuada coordinación de las acciones que al efecto pro-

¹² Maldonado Sánchez, Adán, *Justicia en línea. La regulación jurídica de las comunicaciones electrónicas y su aplicación en el ámbito judicial*, México, Tirant Lo Blanch, 2014, p. 34.

¹³ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2005.

ponga la Secretaría de la Función Pública, con las dependencias de la Administración Pública Federal y, a través de éstas, con las entidades paraestatales".

Asimismo, en la Secretaría de la Función Pública existe una Unidad de Gobierno Digital, la cual tiene asignadas, entre otras, las siguientes tareas: expedir disposiciones administrativas de carácter general en materia de gobierno digital para impulsar y regular el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y comunicaciones; coordinar la implementación de los proyectos estratégicos de gobierno digital, basados en el aprovechamiento de las tecnologías de la información y comunicaciones para el intercambio de información; soluciones tecnológicas, estándares y servicios; coordinar la estrategia de digitalización de trámites y servicios gubernamentales, así como de los procesos entre las dependencias y promover el establecimiento y el uso de soluciones estratégicas a los particulares, como un medio de consulta o acceso a los procedimientos administrativos y trámites del Gobierno Federal y, en su caso, para que las dependencias, las entidades y la Procuraduría realicen notificaciones o requerimientos de documentación e información.

Como consecuencia de lo anterior, los servidores públicos encargados de la tramitación y vigilancia de los procedimientos administrativos en línea deben ser capacitados para dar respuesta en los tiempos que señalan las normas aplicables, respetando los derechos humanos de las personas.

c) *La interoperabilidad*

Se entiende a ésta, en términos del artículo segundo, fracción XVIII, del Acuerdo por el que se establece el Esquema de Inte-

roperabilidad y de Datos Abiertos de la Administración Pública Federal, como:

la capacidad de organizaciones y sistemas, dispares y diversos, para interactuar con objetivos consensuados y comunes, con la finalidad de obtener beneficios mutuos, en donde la interacción implica que las dependencias y entidades comparten infraestructura, información y conocimiento mediante el intercambio de datos entre sus respectivos sistemas de tecnología de información y comunicaciones.¹⁴

Para lo cual, según el artículo sexto del mismo Acuerdo, las dependencias y entidades, en el ámbito de sus respectivas atribuciones, deberán:

- I. Establecer, conjuntamente con las demás dependencias y entidades que intervienen en la prestación de servicios digitales integrados y bajo la coordinación de la Subcomisión, definiciones semánticas homogéneas para facilitar el intercambio de información, las cuales constituirán una base común de conocimiento, de acuerdo a la definición y construcción de modelos de datos específicos por dominio;
- II. Establecer y mantener actualizada la relación de modelos de intercambio de datos que tengan el carácter de comunes, de acuerdo a lo que la Secretaría defina con el apoyo de la Subcomisión, como parte del Esquema de Interoperabilidad, los cuales serán de aplicación preferente;
- III. Otorgar un significado preciso y unívoco en el uso de datos, conforme al documento técnico de infraestructura de servi-

¹⁴ Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 6 de septiembre de 2011.

cios de interoperabilidad que emita la Secretaría en términos de lo previsto en el artículo décimo tercero del presente Acuerdo, de modo que la información sea entendida por cualquier sistema o aplicación al momento de compartirse;

IV. Difundir, a través de medios digitales, los modelos de intercambio de datos, con el fin de que los particulares estén en posibilidad de dar su consentimiento para realizar intercambios de información y evitar con ello la reiterada solicitud de los mismos;

V. Establecer y publicar en el inventario de aplicaciones de la APF los correspondientes modelos de datos, los cuales serán de aplicación obligatoria para el intercambio de información, y

VI. Realizar, con el apoyo de la Subcomisión, la construcción de los modelos de intercambio de datos, preferentemente, a través del uso de metadatos, lenguajes controlados o listas de términos.

En el mismo sentido, el Acuerdo que tiene por objeto crear en forma permanente la Comisión Intersecretarial para el Desarrollo del Gobierno Electrónico¹⁵ tiene asignadas las tareas de:

V. Proponer el establecimiento de una arquitectura tecnológica de la APF, con una visión orientada a la administración estratégica de servicios de TIC para definir y alinear los procesos del Gobierno Federal, mediante la utilización de modelos de operación que permitan identificar las oportunidades para replicar o reutilizar los recursos, mejorar la efectividad y obtener ahorros en los costos al mejorar los servicios proporcionados al ciudadano; en la medida en que las capacidades técnicas,

¹⁵ Publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, el 9 de diciembre de 2005.

organizacionales y presupuestarias de cada institución lo permitan.

VI. Promover el establecimiento de mecanismos de interoperabilidad que permitan el aprovechamiento de las infraestructuras tecnológicas y de los procesos horizontales a través de la APF.

Al respecto, Julio Téllez Valdés señala que

a diferencia de los sistemas de gestión informática locales, y, desde luego, a diferencia de los sistemas que aún están basados preponderantemente en papel, la gestión gubernamental ejercida con el soporte de la nube puede permitir a los gobiernos y a los ciudadanos, mantener mejores registros de actividades y operaciones prácticamente *ad perpetuam*, verificables y altamente confiables.¹⁶

d) Los procedimientos administrativos en línea

En la actualidad, muchos procedimientos administrativos ya se tramitan en línea, es decir, a través de medios electrónicos, lo cual ha redundado en múltiples beneficios para las personas que hacen uso de las TIC's.

Sin embargo, el diseño de las diferentes plataformas, sistemas, páginas y etapas que se siguen en la tramitación de un procedimiento administrativo en línea, debe respetar los derechos humanos y las garantías de las personas, entre otros, el debido proceso, la defensa técnica, la verdad, la memoria histórica, etcétera.

¹⁶ Téllez Valdés, Julio, *Lex CloudComputing...*, op. cit., nota 11, p. 47.

Sobre el tema, la exposición de motivos de la Ley Española 11/2007 señala:

Las tecnologías de la información y las comunicaciones hacen posible acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales. Les permiten relacionarse con ellas sin colas ni esperas [...] Esas condiciones permiten también a los ciudadanos ver a la Administración como una entidad a su servicio y no como una burocracia pesada que empieza por exigir, siempre y para empezar, el sacrificio del tiempo y del desplazamiento que impone el espacio que separa el domicilio de los ciudadanos y empresas de las oficinas públicas. Pero, además de eso, las nuevas tecnologías de la información facilitan, sobre todo, el acceso a los servicios públicos a aquellas personas que antes tenían grandes dificultades para llegar a las oficinas públicas, por motivos de localización geográfica, de condiciones físicas de movilidad u otros condicionantes, y que ahora se pueden superar por el empleo de las nuevas tecnologías.¹⁷

En ese contexto, los procedimientos administrativos en línea garantizan, si están bien construidos, el derecho humano a una buena administración, en virtud de que posibilitan el acceso a la información pública, el acceso inmediato y permanente al expediente de cada persona interesada, la publicidad de la información, la presentación de todo tipo de documentos y archivos que contengan datos o información que pueda resultar importante para probar los hechos alegados ante la administración pública, entre muchos otros.

¹⁷ Exposición de motivos de la Ley Española 11/2007, de 22 de junio de 2007, sobre acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Algunas leyes y códigos que regulan la tramitación de procedimientos administrativos en línea, como el Código Fiscal de la Federación, definen los diferentes conceptos que son utilizados para la regulación de esos procedimientos, con la finalidad de dar seguridad jurídica a los usuarios o interesados.

Entre los nuevos conceptos que se han incorporado al léxico jurídico, a través de diferentes normativas con motivo de la incorporación de las TIC's están, por ejemplo, oficina electrónica, archivo electrónico de datos, expediente electrónico, buzón tributario, documento digital, firma digital, firma electrónica, notificación electrónica, sello digital, acuse electrónico, prueba electrónica, mensaje electrónico de datos, acto administrativo electrónico, entre muchos otros.

Carlos E. Delpiazzo explica, bajo una perspectiva tecnológica, que pueden distinguirse cuatro grandes etapas en la implementación informática y telemática, las cuales pautan a la vez el grado de evolución en que se encuentra la administración de que se trate:

1. La primera etapa consiste en la creación de un portal institucional, lo que implica utilizar Internet para hacer disponible información de interés (publicación de objetivos y metas, datos estadísticos, información sobre trámites, etcétera), la cual fluye en un solo sentido, como ocurre en muchos sitios web de organismos gubernamentales;

2. La segunda etapa requiere la posibilidad de una comunicación en ambos sentidos, comenzando con la simple implantación de una dirección de "e-mail" donde se permita a los ciudadanos dar información, realizar consultas y efectuar reclamos, como ocurre también en una cantidad importante de sitios web de entidades estatales;

3. La tercera etapa supone implantar funcionalidades estructurales que permitan a los particulares realizar transacciones por medio de este nuevo canal de comunicación con cada Administración (tales como renovación de una licencia, pago de una multa o inscripción para un curso o actividad, y el ingreso de la nómina de trabajadores de las empresas a efectos de sus aportes sociales o de las declaraciones juradas de impuestos respectivamente);

4. La cuarta etapa implica la instalación de un portal integrador que vincule a multiplicidad de administraciones, abarcando todos los servicios posibles desde Internet.¹⁸

Estos primeros pasos en la regulación de los procedimientos administrativos en línea, son importantes, en virtud de que las diferentes plataformas, sistemas o páginas donde se concentran y se desarrollan los procedimientos administrativos en línea, deben ser seguros en dos aspectos: en el tecnológico y en el del respeto a los derechos humanos.

e) *El buzón tributario*

Sonia Venegas Álvarez señala que el buzón tributario es "una forma de comunicación en línea entre las autoridades fiscales federales y los contribuyentes".¹⁹

Según José Alejandro Díaz Lozano:

¹⁸ Delpiazzo, Carlos E., "Gobierno electrónico y ciudades digitales", Ibarra Sánchez, Ernesto y Téllez Valdés, Julio A. (coords), *Memorias. XIV Congreso Iberoamericano de derecho e informática*, Monterrey, Nuevo León, México, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Nuevo León, 2010, p. 265.

¹⁹ Venegas Álvarez, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016, p. 87.

Un buzón tributario es un sistema de comunicación electrónico sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales y será administrado por el SAT encontrándose en su portal. En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad²⁰.²⁰

El Decreto que se impugnó, en diferentes artículos, estableció la forma en que el buzón tributario operaría y la plataforma en la que se alojaría. Así, regulan la operación del buzón tributario, entre otros, los artículos 17-K, 17-L, 18, 22, 27, 38, 40-A, 50, 53-B, 69-B, 110 y 121 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que el 1 de enero de 2015, entraron en vigor las reformas al Código Fiscal del Distrito Federal, mediante las cuales se establecieron las nuevas tablas, tarifas y cuotas, y se destaca la inclusión de la figura denominada "Teso Buzón Fiscal CDMX", que consiste en entrar a una opción del portal de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, actualmente de la Ciudad de México, denominado de la misma forma para que el contribuyente pueda ver actos administrativos por parte de la autoridad a través de medios electrónicos, y por la misma vía responderlos mediante el buzón, del cual recibirá un acuse de recibo que contendrá un sello digital, muy similar al buzón tributario.²¹

²⁰ Díaz Lozano, José Alejandro, "El buzón...., op. cit., nota 8, p. 49.

²¹ Romero Romero, Nelson, "Buzón fiscal CDMX y otras reformas al Código Fiscal y Ley de Ingresos del DF 2015", Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable-Financiero, núm. 610, p. 32.

Según Jesús Flores Rodríguez,²² el buzón tributario otorga algunos beneficios para el contribuyente, entre ellos, los siguientes:

- Se le envía un mensaje a su correo electrónico o celular, indicando que hay un nuevo documento electrónico pendiente de notificar en el buzón tributario.
- Puede notificarse en cualquier momento y lugar en donde tenga una conexión a Internet.
- Puede verificar que el acto administrativo notificado electrónicamente fue emitido por el SAT y firmado con FIEL por un funcionario competente.
- Brinda certeza jurídica del acto administrativo notificado.
- Conoce de manera oportuna cualquier requerimiento de información o resolución derivado de sus trámites para que realice a tiempo el envío de información o las aclaraciones correspondientes.
- Disminuye costos de traslado.
- Recibe información sobre beneficios y facilidades fiscales.
- Se entera de manera oportuna de invitaciones a programas en materia fiscal.

²² Flores Rodríguez, Jesús, "Nuevo Buzón Tributario y bloqueo de emisión de facturas", *Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable-Financiero*, núm. 580, p. 58.

- Recibe información útil para el cumplimiento de sus obligaciones y trámites fiscales.

La misma exposición de motivos del Decreto, en palabras de la Segunda Sala del Alto Tribunal, aclara que "sólo se instaura un nuevo canal de comunicación entre unos y otra aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito."²³

Asimismo, del caso surgieron algunas tesis de jurisprudencia, que señalan claramente cuál es la finalidad del buzón tributario, como la 2a./J. 134/2016 (10a.), de título, subtítulo y texto siguientes:

BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).—Conforme a la exposición de motivos del citado decreto y al texto de los preceptos señalados, se advierte que su propósito fundamental es ampliar la base de contribuyentes y asegurar su plena integración al ciclo tributario, para lo cual, se estimó necesario emplear las tecnologías en materia de comunicación e información, mediante la utilización de mecanismos electrónicos que faciliten a los contribuyentes cumplir sus obligaciones fiscales y permitan a la autoridad hacendaria llevar a cabo procesos de recaudación y fiscalización más

²³ Véase la página 55 de la versión pública de la ejecutoria, *op. cit.*, nota 3.

ágiles y eficientes. En ese contexto, el legislador ordinario estableció: a) Un sistema de contabilidad electrónico estándar a través del cual los contribuyentes deben llevar sus registros o asientos (artículo 28, fracción III, en relación con las fracciones I y II); b) La obligación de enviar mensualmente la información respectiva a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con las reglas generales que al efecto se emitán (artículo 28, fracción IV, en relación con las fracciones I y II); c) La asignación de un buzón tributario a cada contribuyente como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria, a través del cual, ésta realizará la notificación de actos y resoluciones, y aquél presentará promociones, solicitudes, avisos, o cumplirá requerimientos, y podrá consultar su situación fiscal y cumplir con sus obligaciones fiscales (artículo 17-K); y d) Un nuevo procedimiento de fiscalización electrónica, conforme al cual, la autoridad hacendaria podrá ejercer sus facultades de comprobación con base en la información y documentación que obre en su poder, sobre rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones, y dictar, en su caso, una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que den lugar a la determinación de un crédito fiscal y la preliquidación respectiva, requerir la documentación e información correspondiente y notificar el resultado relativo a través del buzón tributario en lapsos breves (artículos 42, fracción IX y 53-B). Lo anterior permite advertir que si entre las disposiciones regulatorias del buzón tributario, la contabilidad y las revisiones electrónicas existe una estrecha vinculación, en tanto el citado buzón es el medio a través del cual los contribuyentes envían su información contable al Servicio de Administración Tributaria, la cual se integrará a un sistema de contabilidad electrónica estándar que, además de facilitarles el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, permite que los procesos de fiscalización sean más ágiles y eficientes, pues con la reducción

de plazos y costos de operación la autoridad estará en posibilidad de revisar rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones en los que se advierta alguna irregularidad con base en el análisis de los documentos e información que tenga en su poder, incluida la contabilidad electrónica, es evidente que los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación —y otras disposiciones que desarrollan su contenido— integran un sistema normativo para efectos de su impugnación, mediante el juicio de amparo indirecto.²⁴

4. LOS DERECHOS HUMANOS

Es muy clara la Resolución A/RES/68/198, citada líneas arriba, denominada "Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo", en la cual la Asamblea General de la ONU destacó "la importancia del respeto de los derechos humanos y las libertades fundamentales en el uso de tecnologías de la información y las comunicaciones", y reafirmó "que los mismos derechos que tienen las personas fuera de línea también deben ser protegidos en línea".²⁵

Ése es el reto en los tiempos actuales con la implementación de las TIC's, que estos sistemas, plataformas, medios de comunicación, etcétera, respeten los derechos humanos de las personas.

A continuación, explico el contenido de los derechos humanos que, considero, están involucrados en las acciones y actuaciones que realizan las autoridades, a través de las TIC's, con los particulares.

²⁴ Tesis consultable en los páginas 122 a 125 de esta obra.

²⁵ Organización de las Naciones Unidas, Resolución A/RES/68/198..., op. cit., nota 4, p. 3.

a) *El derecho al debido proceso administrativo*

Es un derecho humano innominado que tiene su fundamento en los artículos 1o., 14, 16 y 17 de la Constitución Federal, así como 8o. y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Se entiende a éste como el deber de los órganos del Estado que desarrollen funciones administrativas, que al tramitar los procedimientos administrativos, no sólo deben seguir la literalidad de la ley, sino también realizar un análisis de los diferentes derechos humanos, principios y garantías reconocidos por el sistema jurídico, aplicarlos en caso de que la ley no los señale y, además, abstenerse de poner en práctica las prohibiciones señaladas en la Constitución Federal y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos.²⁶

El debido proceso administrativo lo acuñó la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (en adelante Comisión IDH), en el documento denominado *El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales. Estudios de los estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*,²⁷ en donde señaló categóricamente, que:

Las garantías mínimas deben de respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión

²⁶ Véase mi trabajo en López Olvera, Miguel Alejandro, "El debido proceso administrativo", Revista Mexicana Statum Rei Romanae de Derecho Administrativo, México, 2016, pp. 142-160.

²⁷ Comisión Interamericana de Derechos Humanos, *El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales. Estudios de los estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*, Comisión IDH, 2007, pp. 24, 31, 36, 38, 40 y 48.

pueda afectar los derechos de las personas.²⁸ Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas.

Como puede apreciarse, ahora es obligatorio respetar y garantizar los derechos humanos, así como los principios y las garantías del debido proceso administrativo en los procedimientos administrativos en la esfera de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, federales, estatales y municipales y demás órganos del Estado, cuando éstos desarrollen una función tanto formal como materialmente administrativa.²⁹

Esta obligación también está contenida en el artículo 109 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 7o., primer párrafo, fracciones I y VII, de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, en los cuales se establece que es obligación de los servidores públicos cumplir con los derechos humanos, con los principios y con las leyes.

En ese sentido, cabe destacar que tanto Colombia como Venezuela han avanzado mucho al incorporar expresamente en sus Constituciones, la aplicación del debido proceso a las actuaciones judiciales y administrativas.³⁰

El debido proceso administrativo se justifica no sólo por razones de simple legalidad formal, sino, principalmente, por el

²⁸ Corte IDH, Caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela. Sentencia de 5 de agosto de 2008, Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas, y Caso Ivcher Bronstein vs. Perú. Sentencia de 6 de febrero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas.

²⁹ Sykes, Nicolás, "La regulación del procedimiento administrativo. Ámbito de aplicación de las leyes de procedimiento nacional y provinciales (objetivo y subjetivo)", Towil, Guido Santiago (Director), *Procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pp. 70 y 71.

³⁰ En Colombia está señalado expresamente en el artículo 29 de su Constitución. En Venezuela está señalado expresamente en el artículo 49 de su Constitución.

carácter garantista de las materias y derechos humanos encomendados a la administración pública, que son su objeto inmediato, con el propósito de que dicte resoluciones o actos que respeten los derechos humanos tanto individuales como colectivos.³¹

De lo anterior se desprende que el legislador federal, al incorporar las figuras jurídicas del buzón tributario, la contabilidad y la revisión electrónicas en materia fiscal, también debió señalar, expresamente, los mecanismos para que se respete este importante derecho humano, en línea.

b) *El derecho a la seguridad jurídica*

Según el *Diccionario de la Lengua Española*, la palabra seguridad, significa "cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación".³²

A su vez la palabra certeza, significa "conocimiento seguro y claro de algo", "firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar".³²

Este derecho tiene su fundamento en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal y consiste en otorgar certeza al gobernado sobre el cumplimiento de los requisitos que deben satisfacer los actos de las autoridades administrativas.

³¹ Véase Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Procedimientos administrativos y tecnología*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2011, p. 38.

³² Diccionario consultado el 27 de febrero de 2018, en: [del.rae.es/?id=XTtlaQd](https://dle.rae.es/?id=XTtlaQd).

De ese modo, la seguridad jurídica se opone a las modificaciones bruscas, ilegítimas o irrazonables. La situación de un sistema jurídico en el cual las normas o los actos gozan de estabilidad, considerada esta última como certidumbre en que los eventuales cambios normativos serán razonables y previsibles, se refiere a que los actos administrativos serán dictados por las autoridades legítimamente investidas de poder para ello, respetarán siempre los derechos y las garantías de las personas, permitiendo a los actores del sistema jurídico estimar con un margen de alta probabilidad las consecuencias legales futuras de sus conductas presentes y resguardando, en todo momento, una esfera mínima de derechos protegidos de toda arbitrariedad.³³

Al respecto, la ejecutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

el derecho fundamental a la seguridad jurídica, particularmente en materia tributaria, radica en 'saber a qué atenerse' respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad fiscal, teniendo como manifestaciones concretas la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.³⁴

Así, la seguridad jurídica supone la certeza, la estabilidad y la razonabilidad en las normas y en los actos que dicten las autoridades administrativas.

³³ Fernández Lamela, Pablo M., "Emergencia pública e inseguridad jurídica. Navegando a bordo del *Titanic institucional*", en López Olvera, Miguel Alejandro y Voces Conesa, Juan Martín (coords), *Perspectivas del derecho público en el umbral del siglo XXI*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2003, p. 207.

³⁴ Véase la página 53 de la versión pública de la ejecutoria, *op. cit.*, nota 3.

c) *El derecho de igualdad*

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que este derecho no implica que todos los gobernados deban encontrarse siempre, en 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.

Se cimienta, sigue la Segunda Sala, en la idea de colocar a los particulares en condiciones tales que puedan acceder a otros bienes y derechos protegidos constitucionalmente, eliminando cualquier situación de desigualdad manifiesta.

En esos términos, señala la ejecutoria, 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.

d) *El derecho a la memoria histórica*

La memoria, según el *Diccionario de la Lengua Española*, es el "recuerdo que se hace o aviso que se da de algo pasado".³⁵ Así, el derecho a la memoria, señala Iván Cépeda Castro, es equivalente al derecho a entender y elaborar el pasado. Se trata de la posibilidad de reconocimiento de la temporalidad humana como condición existencial, pues la memoria es el ámbito en el

³⁵ *Diccionario...*, op. cit., nota 31.

que podemos rescatar el pasado como eje referencial de la vida y de nuestra cultura.³⁶

El derecho a la memoria es también un derecho colectivo, pues los pueblos y comunidades deben tener la opción de conservar y difundir su memoria histórica.

Este derecho fundamental debe ir acompañado del deber de los poderes públicos de garantizar su acceso y promoción, incorporando el conocimiento histórico a la memoria colectiva con toda su complejidad y pluralidad. El derecho a la memoria es un deber ético fundamental del Estado, pero también es una exigencia democrática de nuestros tiempos: el conocimiento y el recuerdo de los acontecimientos de nuestras naciones son elementos fundamentales de nuestra identidad colectiva y un signo de calidad de la democracia.

Así, los registros, los padrones, los archivos y los expedientes son acervos de valor mundial, pues potencialmente todas las personas del mundo pueden hacer uso de ellos.

En ese sentido, la preservación de los registros, de los padrones, de los archivos y de los expedientes públicos supone mucho más que su mera custodia, ya que al recopilar y preservar documentación, toda institución da cuenta de sí misma en beneficio de las generaciones actuales y futuras.

³⁶ Véase mi trabajo en López Olvera, Miguel Alejandro, "Registros, padrones y archivos: base fundamental del derecho a la memoria y a la cultura", Ponce Báez, Gabriela y García Tinajero, Leónel (Coords), *Las fronteras del derecho de la información*, México, Novum, 2011, pp. 145-168.

Es decir, que la información generada por dichos documentos, se convierte en patrimonio de la nación con significado, valor e importancia duraderos, pues asegura oportunidades de creación y conocimiento en términos jurídicos, culturales y científicos, además de ser representación de una Nación que está viva; por eso da fe de su pasado, lo mismo que sus instituciones y cultura, que encuentran su hilo conductor en los documentos.

Al respecto, por ejemplo, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, con residencia en la Ciudad de México y jurisdicción en toda la República, destacó en la tesis aislada I.1o.A.E.6 K (10a.), que:

De la interpretación correlacionada de los artículos 63 y 221 del Código Federal de Procedimientos Civiles; punto segundo, fracción XX, del Acuerdo General Conjunto Número 2/2009, de los Plenos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la transferencia, digitalización, depuración y destrucción de los expedientes generados en los Tribunales Colegiados de Circuito, y artículo 12, incisos d) y e), del Acuerdo General Conjunto Número 1/2013, de los órganos mencionados y del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, relativo a la Firma Electrónica Certificada del Poder Judicial de la Federación (FIREL) y al expediente electrónico, el expediente judicial es el conjunto ordenado o recopilación de documentos en los que constan los actos procesales, es el legajo donde deben colecciónarse o compilarse promociones, documentos adjuntos —específicamente, los base de la acción—, tales como poderes y, de manera especial, acuerdos, actuaciones y resoluciones, en la medida que acreditan lo actuado por las partes y el tribunal, cuyo contenido se guarda como memoria o

testimonio en el propio órgano. En otras palabras, es el *registro histórico del proceso*. Por otra parte, existen evidencias o pruebas que se presentan por las partes ante tribunales para apoyar o dar crédito a sus manifestaciones, elementos que temporalmente se relacionan o asocian con el expediente judicial y deben estar disponibles para consulta de juzgadores, secretarios, partes y auxiliares, como son los peritos o testigos, durante la secuela judicial. Algunas de las evidencias presentadas en autos, si es que resultan relevantes y esenciales para probar la decisión, pueden ser citadas o incluso guardarse testimonio de ellas, lo que acontece con ciertas copias, fotografías, esquemas u otros supuestos generados mediante alguna otra tecnología, que razonablemente puedan ser agregadas al expediente. Sin embargo, concluida la instancia y recursos, se devuelven a las partes o autoridades responsables las pruebas exhibidas, por lo que nunca llegan a convertirse en parte del expediente judicial. En este orden de ideas, las constancias que integran el expediente judicial son exclusivamente las promociones y actuaciones judiciales.³⁷

La asignación de recursos para la conservación de los expedientes y archivos, expresión de voluntad política, es determinante, sobre todo si consideramos que la preservación es una tarea muy costosa, que requiere de una planificación adecuada y sistemática que incluye medidas para su mejoramiento y modo de hacerlo, que van desde la correcta manipulación para evitar el tener que restaurar o reemplazar un documento, hasta la identificación de los agentes que los deterioran.

³⁷ Tesis I.1o.A.E.6 K (10a.), publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, el viernes 30 de mayo de 2014 a las 10:40 horas, y en su *Gaceta*, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, Tomo III, página 1994; Registro digital: 2006571.

Establecer una política de desarrollo de colecciones, documentos, expedientes y archivos, que considere cambios de formato, microfilm, disco compacto y otros, es muy importante, pues los medios electrónicos reducen la manipulación documental. Tal política también debe determinar el valor que se les da a dichas colecciones, documentos, expedientes, etcétera.

Además, los registros, padrones, archivos y expedientes públicos son excepcionales en cuanto a su custodia, preservación y clasificación; sería deseable alentar la consulta e investigación de estos acervos documentales. Y precisamente, la función de éstos es la de administrar, custodiar, guardar, dar acceso y publicidad a la memoria de una Nación o de un pueblo, a través de la inscripción, recolección, clasificación y preservación de documentos, así como ofrecerlos al conocimiento de la sociedad.

e) *El derecho a la verdad*

Según el *Diccionario de la Lengua Española*, verdad es la "conformidad de lo que se dice con lo que se siente o se piensa".³⁸ Conocer la verdad es un derecho humano.³⁹

Cuando ocurre algún suceso dañino para alguna persona, ésta tiene el derecho a conocer qué es lo que ocurrió en realidad. Y saber la verdad de lo ocurrido en un suceso, es una expectativa que nace en la víctima o en sus seres más próximos.

Según la Corte IDH:

³⁸ Diccionario..., op. cit., nota 31.

³⁹ Tesis VII.4o.P.T.7 P (10a.), publicada en el Semanario... op. cit., el viernes 7 de marzo de 2014 a las 10:18 horas, y en su Gaceta, Décima Época, Libro 4, marzo de 2014, Tomo II, página 1944; Registro digital: 2005857.

[...] el derecho a conocer la verdad da lugar a una expectativa que el Estado debe satisfacer a los familiares, deben contar con amplias posibilidades de ser oídos y actuar en los respectivos procesos, tanto en procura del esclarecimiento de los hechos y del castigo de los responsables, como en busca de una debida reparación.⁴⁰

[...] toda persona, incluyendo a los familiares de víctimas de graves violaciones de derechos humanos, tiene el derecho a conocer la verdad. En consecuencia, los familiares de las víctimas, y la sociedad como un todo, deben ser informados de todo lo sucedido con relación a dichas violaciones. Este derecho a la verdad se ha venido desarrollando por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.⁴¹

Asimismo:

El derecho de acceso a la justicia no se agota en que se traten procesos internos, sino que debe además asegurar en tiempo razonable, el derecho de la víctima o sus familiares a saber la verdad de lo sucedido y a que se sancione a los eventuales responsables.⁴²

En materia de procedimientos administrativos, también es muy importante conocer la verdad, pues en muchas ocasiones, los servidores públicos o las personas son sujetos de una investigación o son fiscalizados por los órganos competentes del Estado.

⁴⁰ Corte IDH, Caso de las Hermanas Serrano Cruz vs. El Salvador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 01 de marzo de 2005; Caso García Prieto y otros vs. El Salvador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 de noviembre de 2007.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Corte IDH, Caso 19 comerciantes vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2004; y Caso Balderón García vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de abril de 2006.

En esos supuestos, las personas sujetas a fiscalización tienen el derecho a conocer qué sucedió en realidad, pues se trata de actividades que posiblemente causen daños a la colectividad.

5. PÁGINAS WEB, ARCHIVOS Y EXPEDIENTES

a) *Páginas web del Gobierno Federal*

El Servicio de Administración Tributaria es un organismo descentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero también es una plataforma informática creada, especialmente, para informar a las personas en general y, en especial a los contribuyentes, en donde se alberga el buzón tributario.

Según lo dispuesto en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, "las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria", cuya dirección electrónica es sat.gob.mx.

Según el artículo 11 del "Acuerdo que tiene por objeto emitir las políticas y disposiciones para la Estrategia Digital Nacional, en materia de tecnologías de la información y comunicaciones, y en la de seguridad de la Información, así como establecer el Manual Administrativo de Aplicación General en dichas materias",⁴³ las Secretarías de Estado, incluyendo a sus órganos administrativos descentrados y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, así como a la Oficina de la Presidencia de la República

⁴³ Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 8 de mayo de 2014.

y la Procuraduría General de la República, deben "establecer un dominio o segmento virtual en el uso compartido de redes de telecomunicaciones, lo cual se podrá realizar de manera individual o conjunta".

Asimismo, el artículo 19 del Acuerdo mencionado señala que respecto a las plataformas digitales de páginas web, las dependencias del Ejecutivo Federal deberán "estandarizar su presencia en páginas web, de acuerdo a las guías, lineamientos, manuales y documentos técnicos de interoperabilidad que emita la Unidad de Gobierno Digital de la Secretaría de la Función Pública, a través de su portal."

Por otra parte, los artículos vigesimosegundo, vigesimoter-cero, vigesimocuarto y vigesimoquinto de los "Lineamientos Generales para la Organización y Conservación de los Archivos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal",⁴⁴ establecen que:

Vigesimosegundo. Las dependencias y entidades adoptarán medidas y procedimientos técnicos que garanticen la conservación de la información y la seguridad de sus soportes, entre otros:

I. Contar con espacios diseñados y destinados exclusivamente a la recepción, organización y resguardo temporal o definitivo de los documentos, y

II. Contar con sistemas de control ambiental y de seguridad para conservar los documentos.

⁴⁴ Publicados en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2014.

Vigesimotercero. Las dependencias y entidades tomarán las medidas necesarias para administrar y conservar los documentos electrónicos, generados o recibidos, cuyo contenido y estructura permitan identificarlos como documentos de archivo que aseguren la identidad e integridad de su información.

Vigesimocuarto. Las dependencias y entidades aplicarán las medidas técnicas de administración y conservación que aseguren la validez, autenticidad, confidencialidad, integridad y disponibilidad de los documentos electrónicos de acuerdo con las especificaciones de soportes, medios y aplicaciones de conformidad con las normas nacionales e internacionales.

Vigesimoquinto. Las dependencias y entidades realizarán programas de respaldo y migración de los documentos electrónicos, de acuerdo con sus recursos.

Además, el artículo Décimo de la normativa mencionada, dispone que:

Décimo. En cada unidad administrativa de las dependencias y entidades existirá un archivo de trámite.

Los responsables de los archivos de trámite, serán nombrados por el titular de cada unidad administrativa, quien definirá su nivel jerárquico y tendrán las siguientes funciones:

- I. Integrar los expedientes de archivo;
- II. Conservar la documentación que se encuentra activa y aquella que ha sido clasificada como reservada o confidencial, conforme al catálogo de disposición documental;

III. Coadyuvar con el área coordinadora de archivos o, en su caso, con el archivo de concentración, en la elaboración del cuadro general de clasificación, el catálogo de disposición documental y el inventario general;

IV. Elaborar los inventarios de transferencia primaria, y

V. Valorar y seleccionar los documentos y expedientes de las series documentales, con el objeto de realizar las transferencias primarias al archivo de concentración, conforme al catálogo de disposición documental a que se refiere el Lineamiento decimoséptimo.

Después de revisar las normativas que rigen en esta materia, es posible identificar que la Administración General de Recaudación, del Servicio de Administración Tributaria, es la dependencia encargada de normar e instrumentar la operación del servicio de buzón tributario, en coordinación con las demás administraciones generales.

En ese contexto, la reforma que incorpora a las TIC's a la materia fiscal es avanzada en el sentido de que agrega elementos y herramientas útiles que permiten eficientar los procedimientos en materia fiscal, agilizando los trámites a los contribuyentes a través de la plataforma informática. La cual, junto con los sistemas que están albergados, permite tener un mejor control de toda la documentación que van agregando las autoridades y los contribuyentes, lo que también le permite a la autoridad controlar la documentación, los datos y verificar que sean fidedignos.

b) Los archivos

Según el *Diccionario de la Lengua Española*, "archivo" significa "Conjunto ordenado de documentos que una persona, una sociedad, una institución, etc., producen en el ejercicio de sus funciones o actividades".⁴⁵

Un archivo es el conjunto de documentos ordenados que produce una persona física o moral, individual o agrupada, o una institución pública en el curso de su actividad, que son preservados para la realización de sus propósitos culturales, legales o políticos por tal persona o institución.⁴⁶

Al respecto, la fracción II del artículo 4o. de la Ley Federal de Archivos señala que es el "conjunto orgánico de documentos en cualquier soporte, que son producidos o recibidos por los sujetos obligados o los particulares en el ejercicio de sus atribuciones o en el desarrollo de sus actividades."

Por su parte, la fracción V del mismo numeral dispone que el archivo de trámite es la "unidad responsable de la administración de documentos de uso cotidiano y necesario para el ejercicio de las atribuciones de una unidad administrativa."

En ese sentido, el decreto impugnado incorpora una serie de conceptos que están vinculados con la construcción de los expedientes y la conservación de los archivos, como el de documento digital, el cual se entiende, según el artículo 17-D del

⁴⁵ Diccionario..., op. cit., nota 31.

⁴⁶ Ruiz Rodríguez, Antonio Ángel, "El archivo, la archivista y el documento", en López Yepez, José (coord.), *Manual de ciencias de la documentación*, Madrid, Pirámide, 2002, p. 137.

Código Fiscal de la Federación, como todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Las Secretarías de Estado establecerán sus correspondientes servicios de apoyo administrativo en materia de planeación, programación, presupuesto, informática y estadística, recursos humanos, recursos materiales, contabilidad, fiscalización, archivos y los demás que sean necesarios, en los términos que fije el Ejecutivo Federal.

En materia federal, la Ley Federal de Archivos⁴⁷ establece las disposiciones:

Artículo 1. El objeto de esta Ley es establecer las disposiciones que permitan la organización y conservación de los archivos en posesión de los Poderes de la Unión, los organismos constitucionales autónomos y los organismos con autonomía legal, así como establecer los mecanismos de coordinación y de concertación entre la Federación, las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México para la conservación del patrimonio documental de la Nación, así como para fomentar el resguardo, difusión y acceso de archivos privados de relevancia histórica, social, técnica, científica o cultural.

⁴⁷ Asimismo, el artículo 27, fracción XIX, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, disponía que a la Secretaría de Gobernación le correspondía "administrar el Archivo General de la Nación, así como vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de información de interés público".

Puesto que los archivos se preservan para permitir el uso continuado de los materiales, es necesario garantizar su adecuado resguardo y acceso, estableciendo al respecto criterios escritos e informes periódicos sobre el estado que guarda el patrimonio documental, para evaluar la correcta toma de decisiones.

Además, afirma Patricia Galeana, exdirectora del Archivo General de la Nación, que en nuestro País no se cumplen las normas internacionales que deben tener los inmuebles que albergan los acervos para la preservación de los documentos, ni siquiera la sede del propio Archivo Nacional de México, que es la antigua penitenciaria de Lecumberri.

Al respecto los artículos 35 y 36 de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicos, Artísticos e Históricos señalan que:⁴⁸

ARTÍCULO 35. Son monumentos históricos los bienes vinculados con la historia de la nación, a partir del establecimiento de la cultura hispánica en el país, en los términos de la declaratoria respectiva o por determinación de la Ley.

ARTÍCULO 36. Por determinación de esta Ley son monumentos históricos:

...

II.- Los documentos y expedientes que pertenezcan o hayan pertenecido a las oficinas y archivos de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios y de las casas curiales.

⁴⁸ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 6 de mayo de 1972.

Asimismo, la Ley mencionada establece que:

ARTÍCULO 2o. Es de utilidad pública, la investigación, protección, conservación, restauración y recuperación de los monumentos arqueológicos, artísticos e históricos y de las zonas de monumentos.

La Secretaría de Educación Pública, el Instituto Nacional de Antropología e Historia, el Instituto Nacional de Bellas Artes y los demás institutos culturales del país, en coordinación con las autoridades estatales, municipales y los particulares, realizarán campañas permanentes para fomentar el conocimiento y respeto a los monumentos arqueológicos, históricos y artísticos.

El Instituto Nacional de Antropología e Historia y el Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, de acuerdo con lo que establezca el reglamento de esta Ley, organizarán o autorizarán asociaciones civiles, juntas vecinales, y uniones de campesinos como órganos auxiliares para impedir el saqueo arqueológico y preservar el patrimonio cultural de la Nación. Además se establecerán museos regionales.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicos, Artísticos e Históricos establece como una obligación del Instituto Nacional de Antropología e Historia, registrar "los monumentos pertenecientes a la Federación", entre los cuales se encuentran los registros, padrones y archivos.

También es importante mencionar que la Ley señalada establece en su artículo 52, sanciones importantes para las personas que dañen o destruyan los monumentos históricos, entre los

cuales se encuentran los registros, padrones y archivos públicos, en los términos siguientes:

ARTÍCULO 52. Al que por medio de incendio, inundación o explosión dañe o destruya un monumento arqueológico, artístico o histórico, se le impondrá prisión de dos a diez años y multa hasta por el valor del daño causado.

Al que por cualquier otro medio dañe o destruya un monumento arqueológico, artístico o histórico, se le impondrá prisión de uno a diez años y multa hasta por el valor del daño causado.⁴⁹

En el caso específico del buzón tributario, el artículo 110, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación dispone que:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

Además de lo anterior, la fracción V del artículo 49 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, publicada en Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016, establece que:

⁴⁹ Artículo cuyo texto se reformó el 13 de junio de 2014.

Incurrirá en falta administrativa no grave el servidor público cuyos actos u omisiones incumplan o transgredan lo contenido en las obligaciones siguientes:

V. Registrar, integrar, custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, divulgación, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos;

En términos de la norma anterior, los servidores públicos que incumplan con dicha obligación, podrían ser sujetos de responsabilidad administrativa.

Por otro lado, la fracción XVIII del artículo 6º. de la Ley General de Bienes Nacionales⁵⁰ dispone que están sujetos al régimen de dominio público de la Federación:

XVIII. Los muebles de la Federación que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas, los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonogramaciones, películas, archivos fotográficos, magnéticos o informáticos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos;

⁵⁰ Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 20 de mayo de 2004.

Asimismo, el artículo 13 de dicha Ley establece que "Los bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación son inalienables, imprescriptibles e inembargables y no estarán sujetos a acción reivindicatoria o de posesión definitiva o provisional, o alguna otra por parte de terceros".

Lo anterior, de acuerdo con el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, significa que:

los bienes del dominio público de la Federación son inalienables e imprescriptibles y no están sujetos a acción reivindicatoria o de posesión definitiva o provisional, debe lógicamente concluirse que tales bienes sólo pueden ser propiedad de la Federación, y los particulares, las instituciones y organismos públicos sólo pueden adquirir sobre el uso, aprovechamiento y explotación de esos bienes los derechos regulados por la propia Ley General de Bienes Nacionales y las otras que expida el Congreso de la Unión, dentro de los cuales no se incluye la propiedad.⁵¹

Así, dichos registros, padrones y archivos son, como lo señalan los artículos 6o. y 13 de la Ley mencionada, inalienables, inembargables e imprescriptibles, a saber:

- *Inalienables*

Esta característica se refiere a que los bienes que están sujetos al dominio público de la Federación no se pueden enajenar, es decir, que no es posible que cambien de titular mediante cualquier

⁵¹Tesis I.3o.C.462.C, publicado en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Tomo XX, septiembre de 2004, página 1737; Registro digital: 180695.

acto jurídico entre el Estado y un particular, como podría ser una compraventa, donación, permuta, etcétera.

- *Imprescriptibles*

La prescripción, en algunos casos, es permitida por el legislador. Sin embargo, para el caso de los bienes que son patrimonio de la Nación, el legislador ha señalado que no pueden prescribir, es decir, que los particulares no podrían adquirir bienes que son propiedad de la Nación mediante el transcurso del tiempo.

- *Inembargables*

Los bienes del dominio público de la Federación no pueden ser objeto de embargo.

c) Los expedientes

El Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, con residencia en la Ciudad de México y jurisdicción en toda la República, señala que por expediente judicial se entiende el conjunto ordenado o recopilación de documentos en los que constan actos procesales, es el legajo donde deben colecciónarse o compilarse promociones, documentos adjuntos —especialmente, los base de la acción—, tales como poderes y, de manera especial, acuerdos, actuaciones y resoluciones, en la medida que acreditan lo actuado por las partes y el tribunal, cuyo contenido se guarda como memoria o testimonio en el propio órgano.⁵²

⁵² Tesis I.1o.A.E.6 K (10a.); publicada en el Semanario..., pp. cit., el viernes 30 de mayo de 2014 a las 10:40 horas, y en su Gaceta, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, Tomo III, página 1994; Registro digital: 2006571.

Ahora bien, se considera por expediente, según lo dispuesto en el artículo 4o., fracción XXIII, de la Ley Federal de Archivos, a la "Unidad documental constituida por uno o varios documentos de archivo, ordenados y relacionados por un mismo asunto, actividad o trámite de los sujetos obligados."⁵³

Sobre los temas, la Corte IDH ha señalado que:

Asiste al Estado la potestad de construir un expediente en búsqueda de la verdad de los hechos, adoptando las medidas necesarias para impedir que dicha labor se vea afectada por la destrucción u ocultamiento de pruebas.⁵⁴

También precisa que:

es evidente la relevancia del expediente [...], adecuadamente integrado [...]. La falta de expediente o la deficiente integración de éste, así como la ausencia de normas que regulen esta materia al amparo de normas éticas y reglas de buena práctica, constituyen omisiones que deben ser analizadas y valoradas, en atención a sus consecuencias, para establecer la posible existencia de responsabilidades de diversa naturaleza.⁵⁵

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14, fracción V, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, expediente en materia administrativa

⁵³ La misma definición está prevista en el artículo segundo, fracción XVII, de los "Lineamientos Generales para la Organización y Conservación de los Archivos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal", publicados en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2004.

⁵⁴ Corte IDH, Caso Borreto Leiva vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de noviembre de 2009.

⁵⁵ Corte IDH, Caso Albán Cornejo y otros. vs. Ecuador. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2007.

es "el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y la resolución impugnada".

Sobre el tema, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló que la garantía de seguridad jurídica de las personas, exige la intervención y tramitación del expediente administrativo [...]. La falta de dicho expediente produce la ilegalidad del acto [...], por ausencia de motivos y fundamentos [...].⁵⁶

Así, conforme a la referida tesis I.1o.A.E.6 K (10a.) el expediente "es el registro histórico" del procedimiento.⁵⁷

En ese sentido, el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, establece que "en el despacho de los expedientes se guardará y respetará el orden riguroso de tramitación en los asuntos de la misma naturaleza; la alteración del orden sólo podrá realizarse cuando exista causa debidamente motivada de la que quede constancia".⁵⁸

El mismo artículo señala que el incumplimiento de la obligación anterior, será causa de responsabilidad del servidor público infractor.

⁵⁶ Tesis de rubro: "EXPROPIACION, ESTA SUJETA A QUE EXISTA UN CASO DE UTILIDAD PÚBLICA.", publicada en la Gaceta... op.cit., Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-1, julio a diciembre de 1988, página 259; Registro digital: 230066.

⁵⁷ Tesis ... op.cit., nota 36 de este apartado.

⁵⁸ En términos similares se ubica el artículo 51 de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal.

Por su parte, el artículo 50 de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal señala que:

Las dependencias o entidades ante las cuales se substancien procedimientos administrativos, establecerán un sistema de identificación de los expedientes, que comprenda, entre otros datos, los relativos al número progresivo, al año y la clave de la materia que corresponda, mismos que deberán ser registrados en un Libro de Gobierno que resguardará la autoridad para el adecuado control de los asuntos. Así mismo, se deberán guardar las constancias de notificación en los asuntos, los acuses de recibo y todos los documentos necesarios para acreditar la realización de las diligencias.

Asimismo, el artículo Decimoquinto, de los "Lineamientos Generales para la Organización y Conservación de los Archivos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal", dispone que:

Además de contener documentos, los expedientes se deben formar con la portada o guarda exterior, la que debe incluir datos de identificación del mismo, considerando el cuadro general de clasificación archivística.

El marcado de identificación del expediente debe contener como mínimo los siguientes elementos:

I. Unidad administrativa;

II. Fondo;

III. Sección;

IV. Serie;

V. Número de expediente o clasificador: el número consecutivo que dentro de la serie documental identifica a cada uno de sus expedientes;

VI. Fecha de apertura y, en su caso, de cierre del expediente;

VII. Asunto (resumen o descripción del expediente);

VIII. Valores documentales;

IX. Vigencia documental;

X. Número de fojas útiles al cierre del expediente: es el número total de hojas contenidas en los documentos del expediente.

En la ceja de la portada o guarda exterior del expediente deberá señalarse la nomenclatura asignada a los incisos III, IV y V.

Es decir, que el buzón tributario no es un expediente electrónico, sino, efectivamente, sólo un medio de comunicación en el cual se van agregando constancias de diferente naturaleza, que tanto la autoridad fiscal como el contribuyente puede utilizar como elementos probatorios en un procedimiento administrativo.

6. EL BUZÓN TRIBUTARIO

a) Sistema de comunicación

El buzón tributario, según lo dispuesto en los artículos 17-K, 17-L, 18 y 22 del Código Fiscal de la Federación, tiene algunas funciones y características específicas. De acuerdo con el numeral

17-K, el buzón tributario "consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria"; tiene la función de transmitir comunicaciones, tanto de la autoridad fiscal como de los contribuyentes. De este modo, en términos del propio Código Fiscal de la Federación, son transmitidas a través del buzón tributario, entre otras, las notificaciones, las promociones y las solicitudes o avisos; o los contribuyentes pueden dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos digitales y realizar consultas sobre su situación fiscal.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con relación al buzón tributario y al mencionado artículo 17-K sostuvo que:

El citado precepto dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia,

con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, no viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario.⁵⁹

Cabe destacar, que el segundo párrafo del artículo 17-L del Código Fiscal de la Federación dispone que "Las bases de información depositadas en el mencionado buzón en términos de este artículo, no podrán tener un uso fiscal para los efectos de lo dispuesto en el artículo 63, primer párrafo de este Código".

⁵⁹ Tesis 2a./J. 137/2016 (10a.), consultable en las páginas 128 a 131 de esta obra.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación señala que:

Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

En ese sentido, es importante precisar lo que disponen las fracciones XX y XXI, del artículo 4o., de la Ley Federal de Archivos, en las cuales se menciona qué debe entenderse por documento de archivo y documento electrónico:

Documento de archivo: El que registra un acto administrativo, jurídico, fiscal o contable, creado, recibido, manejado y usado en el ejercicio de las facultades y actividades de los sujetos obligados, independientemente del soporte en el que se encuentren;

Documento electrónico: Aquél que almacena la información en un medio que precisa de un dispositivo electrónico para su lectura;

También respecto del documento electrónico, los "Lineamientos Generales para la Organización y Conservación de los Archivos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal" señalan que es la "información que puede constituir un

documento de archivo cuyo tratamiento es automatizado y requiere de una herramienta específica para leerse o recuperarse".⁶⁰

b) Mecanismo para realizar notificaciones

De acuerdo con lo señalado en los artículos 17-L, 18, 22 y 27 del Código Fiscal de la Federación, el buzón tributario es un medio de comunicación para realizar notificaciones a los contribuyentes.⁶¹ Algunas de las hipótesis para ello, están contempladas en los numerales 18, segundo párrafo, y 22 del mismo ordenamiento.⁶²

Otros supuestos están establecidos en los artículos 27, último párrafo,⁶³ 40-A, fracción V,⁶⁴ 50, 69-B, 121, 134, 137, 152, 175, 177 y 196-A, entre otros.

Al respecto, podemos precisar que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 17, fracción II, letra C, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, compete a la Adminis-

⁶⁰ Véase el artículo segundo, fracción XVI; de los "Lineamientos Generales para la Organización y Conservación de los Archivos de los Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal", publicados en el *Diario Oficial de la Federación* el 20 de febrero de 2004.

⁶¹ Véase al respecto Díaz Lozano, José Alejandro, "El buzón tributario... op.cit., nota 8, pp. 39-49.

⁶² El artículo 18, segundo párrafo, señala que "Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:". Por su parte, el artículo 22, último párrafo, dispone que "Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación".

⁶³ Artículo 27, último párrafo: "Tal situación será notificada a los contribuyentes a través del buzón tributario".

⁶⁴ Artículo 40-A. El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes o los responsables solidarios, a que se refiere la fracción III del artículo 40 de este Código, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente: [...]

V. La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a más tardar el tercer día siguiente a aquél en que se haya practicado el aseguramiento, señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado.

tracción Central de Notificación, las facultades señaladas en las fracciones XVIII, XIX, salvo el normar los procedimientos de notificación establecidos en el Código Fiscal de la Federación, XX y XXIII respecto a la instrumentación de la operación del buzón tributario del artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, conforme a la letra D del anterior precepto, a la Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías, le corresponde integrar y actualizar los archivos utilizados para procesamiento electrónico de datos según lo señalado

en las fracciones XVI, XVII, XVIII, XIX salvo el normar los procedimientos de notificación establecidos en el Código Fiscal de la Federación, XX, XXI, XXII, XXIII respecto de la instrumentación de la operación del buzón tributario, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXII, XXXV, XXXVIII, XXXIX, XL, XLI, XLII, XLIII, XLIV, XLVI, XLVIII y L del artículo 16 de este Reglamento.

Por su parte, el artículo 38, fracción I, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece que:

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos: I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

También el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación le otorga facultades al Servicio de Administración Tributaria para

requirir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión, a través del buzón tributario.

c) Mecanismo para llevar los asientos y registros de la contabilidad para efectos fiscales

El Decreto que se impugnó señala que a partir de su entrada en vigor, los contribuyentes deberán llevar en medios electrónicos los asientos y registros de su contabilidad para efectos fiscales.

Así, de acuerdo con el artículo 28, fracciones I, II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes deben llevar a cabo los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, así como a tener disponible dicha información en su domicilio fiscal y de ingresar, mensualmente, la información contable a través de la página web del Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia siguiente, señaló:

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.—Del artículo 28, fracciones

III y IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte la obligación del contribuyente de llevar su contabilidad en medios electrónicos y de ingresar mensualmente esa información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Ahora, del artículo 67, fracción II, del aludido código tributario, deriva que uno de los supuestos para que inicie el plazo para que opere la 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 el relativo a la fecha en que se presentó o debió presentarse ante aquéllas la información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ende, de la interpretación armónica de las referidas porciones normativas, se concluye que el cómputo del plazo para que opere la caducidad de las facultades de comprobación, tratándose de la contabilidad electrónica 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, en virtud de 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 tributarias del gobernado.⁶⁵

Y en otra tesis, también de jurisprudencia, precisó, que:

Las obligaciones de llevar contabilidad en medios electrónicos y de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, previstas en el artículo 28, fracciones III y IV, del Código

⁶⁵ Consultable en las páginas 145 a 148 de esta obra.

Fiscal de la Federación, no constituyen —en sí— un acto de fiscalización (de la información proporcionada), sino simplemente obligaciones que se generan ante la necesidad de actualizar las prácticas tradicionales de recaudación, bajo un contexto social diferente, donde el uso de la tecnología es casi imprescindible. Lo anterior se hace patente del análisis de los trabajos legislativos que precedieron al contenido de la citadas porciones normativas, de donde se advierte que dichas actividades tienen como fin integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización, los cuales evidentemente deben sujetarse a las formalidades previstas para desplegar cada uno de ellos. Ante esa circunstancia, resulta innecesario que, previo al cumplimiento de dichas obligaciones y particularmente, a la de enviar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, exista un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.⁶⁶

d) Mecanismo para ejercer facultades de comprobación

Para concluir, es importante señalar que la revisión fiscal electrónica es un medio para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con sus obligaciones fiscales y aduaneras, precisamente, basándose en el análisis de la información y la documentación que obre en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.⁶⁷

⁶⁶ Tesis de jurisprudencia 2a./J. 139/2016 {10a.}, 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 706; Registro digital: 2012925.

⁶⁷ Véase al respecto Venegas Álvarez, Sonia, *Comentarios...* op. cit., nota 18, p. 272.

De acuerdo con la ejecutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,⁶⁸ en interpretación del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, "el buzón tributario constituye la base para que la autoridad hacendaria esté en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación a través de la revisión electrónica, ya que la notificación de los actos y resoluciones emitidos durante el procedimiento respectivo, así como la presentación de promociones en el mismo, debe realizarse en documentos electrónicos o digitales a través del citado medio electrónico de comunicación".⁶⁹

Este artículo 53-B regula el procedimiento para realizar las revisiones electrónicas. En el penúltimo párrafo, se establece que "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".⁷⁰

Según la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Los preceptos aludidos, al facultar a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no violan el derecho a la seguridad

⁶⁸ Véase la página 23 de la versión pública de la ejecutoria *op.cit.*, nota 3.

⁶⁹ Al respecto véase el comentario al artículo 28, en Venegas Álvarez, Sonia, *Comentarios al... op. cit.*, nota 18, p. 142. "El procedimiento que regulará las 'revisiones electrónicas' se apartaría de las reglas aplicables a las visitas domiciliarias y a las revisiones de gabinete, lo que en sentido tradicional da idea de que en algunos aspectos serían inconstitucionales, pero esto dependerá de cómo se apruebe la reforma y lo que, en su caso, decide el Poder Judicial de la Federación".

⁷⁰ Pérez de Acha, Luis Manuel, "Revisiones fiscales electrónicas", *Consultoría Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable-Financiera*, núm. 580, pp. 52-53.

jurídica, reconocido por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que ese proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes, provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en dicho supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación pueden solicitar un acuerdo conclusivo, lo que es acorde con el nuevo modelo de relación cooperativa que tiene como propósito fundamental orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales y resolver diferendos derivados de la interpretación de la ley, sin necesidad de recurrir a los tribunales, a fin de lograr una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda pública.⁷¹

⁷¹ Tesis 2a./J. 152/2016 (10a.), consultable en las páginas 167 a 169 de esta obra.