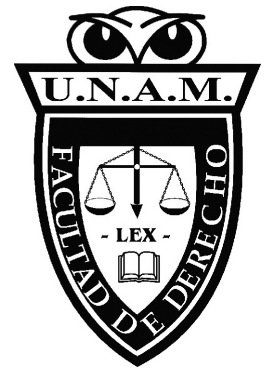




**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**REVISIÓN ELECTRÓNICA: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y
CONVENCIONAL**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

MARÍA GUADALUPE LIRA ESPÍNDOLA

DIRECTORA DE TESIS:

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA CDMX 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 21 de mayo de 2019.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la alumna **C.MARÍA GUADALUPE LIRA ESPÍNDOLA**, con número de cuenta **308070200**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**REVISIÓN ELECTRÓNICA: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y CONVENCIONAL**", bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



AGRADECIMIENTOS

A mi familia, por todo su apoyo, comprensión y cariño en toda ocasión. Especialmente a mi abuela Alicia que en paz descansa, por ser el pilar de la familia por tanto tiempo; a mi madre y a mi hermano Francisco, porque siempre han estado en las buenas y en las malas, han creído en mí y han sido un ejemplo con su fortaleza, entereza y humildad.

A la UNAM, porque al asignarme un lugar en la Facultad de Derecho, me dio la oportunidad más grande que he tenido en la vida. En sus aulas aprendo, crezco, abro la mente y aspiro a ser mejor persona y profesionista.

A Alejandro González Rincón, el ser más inteligente, noble y sincero que he conocido. Porque gracias a él comprendí el valor de la amistad, por ser mi compañero en la licenciatura, por ser incondicional y enseñarme en todos los aspectos. Asimismo, por sus valiosas traducciones para este trabajo. Siempre mantendré y cultivaré tus enseñanzas Ale, *Ich liebe dich*.

A la Dra. Margarita Palomino Guerrero, porque sin su apoyo y su instrucción este trabajo no se hubiese logrado. De igual manera, porque me permitió ser su aprendiz y me consta su gran entrega a la docencia y a la Universidad.

A mis amigos, por sus nobles consejos, por su afecto y apoyo. Especialmente a la Mtra. Natalia Romero Nava, por su cátedra contable; a Itzel Cortés Rocillo, por su orientación crítica y su complicidad; a Laura Reyes Escobar, por sus atinados comentarios y su apoyo emocional; a Estefany Castro Pérez, por su cariño libre e infranqueable.

REVISIÓN ELECTRÓNICA: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y CONVENCIONAL

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1: DERECHO FISCAL EN MÉXICO	4
1.1 Potestad contributiva: Origen, definición y características.....	4
1.2 Formas de obtener recursos por parte del Estado.....	8
1.2.1 Las contribuciones.....	10
1.3 Principios constitucionales de las contribuciones.....	13
1.3.1 Principio de generalidad.....	13
1.3.2 Principio de obligatoriedad.....	14
1.3.3 Principio de vinculación con el gasto público.....	14
1.3.4 Principio de proporcionalidad.....	17
1.3.5 Principio de equidad.....	18
1.3.6 Principio de legalidad.....	18
1.3.7 Principio de seguridad jurídica.....	19
1.4 La relación jurídico- tributaria.....	20
1.4.1 Recaudación y cobro de las contribuciones.....	21
CAPÍTULO 2: INCORPORACIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LA ADMINISTRACIÓN FISCAL DE MÉXICO	24
2.1 Factores internos y externos para la implementación del uso de medios electrónicos.....	24
2.2 La OCDE y el desarrollo de medios electrónicos en materia fiscal.....	24
2.3 El gobierno electrónico o <i>e-gobierno</i>	35
2.4 Reformas estructurales 2013.....	38
2.3.1 Reforma energética.....	39
2.3.2 Reforma hacendaria.....	46

CAPÍTULO 3: MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL: LA REVISIÓN ELECTRÓNICA.....48

3.1 Medios electrónicos implementados en la reforma al CFF del 9 de diciembre del 2013.....	48
3.1.1 El buzón tributario.....	48
3.1.2 La firma electrónica avanzada.....	50
3.1.3 El Comprobante Fiscal Digital por Internet.....	52
3.1.4 La contabilidad electrónica o e- contabilidad.....	57
3.2 Las revisiones electrónicas.....	65
3.2.1 Las revisiones electrónicas como facultad de comprobación.....	66
3.2.2 Revisión electrónica, visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión de dictámenes de estados financieros.....	76
3.2.3 Revisión electrónica como acto de molestia.....	85
3.3 Conclusiones del Amparo en Revisión 1287/2015.....	90

CAPÍTULO 4: LA CONVENCIONALIDAD EN LA REVISIÓN ELECTRÓNICA.....97

4.1 Marco referencial.....	97
4.1.1 Expediente Varios 489/2010.....	98
4.1.2 Contradicción de tesis 293/2011.....	100
4.2 Las figuras jurídicas incorporadas al artículo 1º Constitucional.....	102
4.2.1 Bloque de constitucionalidad.....	103
4.2.2 Control de convencionalidad.....	104
4.2.3 Interpretación conforme.....	109
4.2.4 Principio <i>pro persona</i>	112
4.3 Debido proceso en materia fiscal.....	114
4.3.1 Infracciones en materia fiscal como manifestaciones del <i>ius puniendi del Estado</i> ...	119
4.4 Derecho a la notificación previa al procedimiento.....	124
4.5 Presunción de inocencia.....	133
4.6 Derecho a no autoincriminarse.....	140

4.6.1	En procedimientos tributarios en la interpretación del TEDH.....	142
4.6.2	El derecho a no autoincriminarse en procedimientos tributarios en la V Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América EEUU.....	146
4.6.3	El derecho a no autoincriminarse en procedimientos tributarios en México.....	148
4.7	El test de la convencionalidad de la Revisión Electrónica.....	150

CONCLUSIONES.....	159
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	166
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

La protección de los Derechos Humanos ha evolucionado en México a partir de la firma y ratificación de la Convención Americana de Derechos Humanos en 1981, así como con la reforma constitucional de junio del 2011, mediante la cual se reconoce que los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos firmados por nuestro país y aquellos que contengan Derechos Humanos, se encuentran al nivel de la Constitución. Asimismo, mediante interpretación de la SCJN, se adicionaron criterios y figuras favorables: se declararon obligatorios los criterios jurisprudenciales emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a pesar de que el Estado mexicano no fuera parte de la controversia; el principio pro persona; la interpretación conforme; el control de convencionalidad; entre otros que integran el catálogo de medidas que tutelan los DDHH.

Sin embargo, a pesar de la amplia protección Constitucional y Convencional de estos y de los procedimientos establecidos a nivel nacional para cumplir con el mandato señalado, hay materias en las que no se ha definido el alcance y la interpretación que tendrán las prerrogativas, como es en materia fiscal, la cual constituye un sostén económico para el Estado, por lo que son constantes las limitantes procesales en beneficio de la obtención de recursos.

Bajo este contexto, este trabajo analiza a la luz y protección de los derechos humanos, la figura de fiscalización establecida en México en 2013, mediante la cual se audita a los contribuyentes de manera electrónica, sin necesidad notificarles ni de requerir su información mediante un mandamiento escrito, sino que cada mes, el contribuyente que encuadre en el supuesto, se encuentra obligado legalmente a remitir información por medios electrónicos.

Con el desarrollo de este estudio, observamos en qué grado las instituciones internacionales en materia económica, influyen en áreas tan importantes para el país, como es la obtención de ingresos; determinamos si los derechos establecidos en los ordenamientos supremos nacionales e internacionales, son violentados en la materia fiscal; y si la legislación de las revisiones electrónicas como facultad de comprobación transgrede los derechos de los gobernados.

Por lo que a lo largo de cuatro capítulos, abordamos el tema de la siguiente forma:

1. En el capítulo primero, comprendemos la importancia del ingreso económico para el desarrollo de los fines del Estado mexicano, específicamente los fiscales, su diversidad, su regulación jurídica y recaudación.
2. En el capítulo segundo, explicamos diversos factores nacionales e internacionales que consideramos importantes para la implementación de medios electrónicos en materia fiscal. En donde observamos el peso que tiene la OCDE en las decisiones de política pública de nuestro país.
3. En el capítulo tercero, abordamos los medios electrónicos implementados con la reforma tributaria del 9 de diciembre del 2013, que tienen la finalidad de conocer las operaciones de los contribuyentes y de realizar auditorías fiscales de manera más eficiente, sencilla y rápida para la autoridad exactora.

De igual manera, analizamos la figura de las revisiones electrónicas y las modificaciones que ha sufrido su regulación jurídica, así como la resolución del amparo en revisión R.A. 1287/2015, mediante el cual fue cuestionada su constitucionalidad.

4. En el capítulo cuarto, estudiamos derechos y garantías constitucionales y convencionales de los contribuyentes que consideramos vulnerados con la implementación de las revisiones electrónicas como facultad para auditar y fiscalizar. Para ello, abordamos algunos de los compromisos adquiridos por nuestro país con los derechos humanos y comparamos algunos casos en materia fiscal a nivel internacional.

Finalmente, someteremos la figura de las revisiones electrónicas a un test para determinar si se apega a los derechos y garantías establecidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Lo anterior, con la finalidad de concluir que las revisiones electrónicas violentan derechos reconocidos en los tratados internacionales, específicamente los del debido proceso y de seguridad jurídica, que consideramos aplicables en materia tributaria, en virtud de que: a) mediante los procedimientos de auditoría fiscal, se determinan derechos y obligaciones de los contribuyentes y; b) mediante estos procedimientos se pretenden objetivos de recaudación fiscal, pero también se busca sancionar la infracción con apoyo en el mismo procedimiento. A pesar de que esto ocurre en las demás facultades de comprobación, consideramos que en el caso en concreto de las revisiones electrónicas las violaciones son flagrantes y directas, en virtud de que mediante esta figura, no es

necesaria una notificación para llevar a cabo la revisión material de los documentos fiscales del contribuyente, sino hasta que existe una presunción de que se cometieron infracciones, por lo que el sujeto pasivo se entera con la notificación de una resolución provisional y de una preliquidación del crédito, actos con los cuales se tiene por iniciada la facultad de revisión electrónica.

En este sentido, consideramos que la resolución y la preliquidación, violentan el principio de presunción de inocencia, pues otorgan un trato de infractor al contribuyente, incluso antes de iniciado jurídicamente el procedimiento; por último, consideramos que la entrega de documentos fiscales de manera mensual a la autoridad tributaria, mediante la contabilidad electrónica y su revisión previa a la notificación, violentan el derecho a no autoincriminarse, en virtud de que es el contribuyente quien está entregando datos que podrían revelar su responsabilidad en el incumplimiento de normas fiscales, con lo cual además de verse obligado a cumplir con las contribuciones omitidas, será sancionado por cometer infracciones.

Bajo ese tenor, consideramos que tenemos la posibilidad de acudir a la defensa del tribunal regional de derechos humanos, es decir la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso de violaciones a los derechos humanos y sus garantías en materia fiscal.

Capítulo 1. Derecho fiscal en México

1.1 Potestad contributiva: Origen, definición y características.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de establecer las contribuciones necesarias para solventar el gasto que deriva del cumplimiento de sus funciones, mismas que deben encaminarse a la consecución del bienestar común de la población.

Dicha potestad es ejercida por el Poder Legislativo y proviene de un elemento esencial del Estado: el poder constituido en soberanía en manos del pueblo. Antes de explicar a fondo la potestad tributaria, consideramos necesario determinar su origen y campo de acción para conocer a fondo sus límites y finalidades, lo cual se logra a partir del estudio del ente dotado de dicha potestad: el Estado.

Parafraseando la atinada concepción de Jean Dabin, podemos decir que el Estado es: Una sociedad humana establecida permanentemente en un territorio, regida por un poder supremo y un orden jurídico que tiende a la realización de los valores individuales y sociales de la persona humana (bien público),¹ palabras que indican la unión del hombre (cuya característica principal es el uso del raciocinio) en sociedad para lograr sus fines.

Diversas teorías intentan explicar el origen del Estado, pero las que pueden ayudarnos a mostrar una estructura que nos ayude a entender la finalidad del mismo, son:

- a) Voluntarista o del pacto: Sus principales exponentes fueron Jean Jacob Rousseau, John Locke y Tomas Hobbes, para quienes el Estado surgió de manera voluntaria y se fundamenta en un pacto o contrato, mediante el cual los hombres se someten a la autoridad del Estado para que éste facilite la satisfacción de sus necesidades comunes: orden y seguridad, renunciando a su “estado de naturaleza” (que se refiere al estado del ser humano anterior a la civilización y a la vida en sociedad).
- b) Ética: Aristóteles señala que el hombre es un *zoon-politikon* o animal político, dotado de razón y libertad, pero que se encuentra individualmente limitado para desarrollarse, por lo cual tiende de manera natural a relacionarse con los demás para lograr sus fines. Con dicha

¹ Cfr. González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, Porrúa, decimoquinta edición, México, 2007, p. 462.

asociación, surge una organización política llamada Estado, cuya finalidad tiene una concepción moral consistente en: la felicidad de los hombres, la justicia y la verdad.

Las teorías anteriores buscan justificar la existencia y poder del Estado, explicándonos que éste surge por la inevitable relación en sociedad del hombre para conseguir orden y seguridad, por lo que los individuos dotan al Estado de poder para lograr sus fines comunes. Esta premisa se ha convertido desde su nacimiento en la finalidad principal: el bien común como base de su actuación.

Asimismo, la teoría política nos señala que, para que exista el Estado y realice su objetivo primordial, debe tener al menos los siguientes elementos: población, territorio y poder.² A pesar de que el otorgamiento del poder ha traído consigo abusos y múltiples acontecimientos que han paralizado al mundo, este último elemento es de vital importancia para el desempeño de dicho ente, pues como bien señala el célebre jurista alemán, Hans Kelsen: “habrá que limitar, coactivamente si es preciso, la conducta del individuo –la cual constituye el objeto del orden social- dirigida a la satisfacción de sus necesidades; pues el acto coactivo es el medio por el cual puede armonizarse el ‘deber ser’ del orden objetivo con el querer subjetivo de los individuos en contradicción con aquel.”³

Por lo que gracias al raciocinio del hombre y el paso del tiempo, se ha llegado a la conclusión de que es necesario el poder de coacción otorgado al Estado, pero no de forma absoluta y sin vigilancia, sino democráticamente, como lo establecen los artículos 39 y 41 de nuestra Constitución: el poder residirá en el pueblo y será ejercido por medio de los Poderes de la Unión, es decir sus representantes a través de instituciones administrativas con un sistema de pesos y contrapesos entendido como la división de funciones para ejercer el poder, además de ser reconocidos los Derechos Humanos inherentes al hombre y establecerse las garantías necesarias para su protección a fin de evitar abusos de los actos de autoridad.

Así, los instrumentos que recogen Derechos y garantías para hacer posible el bien común como fin último del Estado, son las leyes fundamentales nacionales y nivel internacional los Tratados

² Cfr. Los tres elementos señalados son considerados básicos-constitutivos del Estado, pero realmente cuenta con múltiples elementos para la realización de sus fines, González Uribe, Héctor, *Teoría Política*. Capítulo XIV “Vida y pasión del Estado” pp. 291-315.

³ Kelsen Hans, *Teoría general del Estado*, Viena, Coyoacán S.A. de C.V., 2004, p.30

Internacionales, por lo que se destaca que el Derecho es el medio para evitar que dicho ente supremo sea arbitrario, pues debe actuar y crecer dentro del ámbito jurídico del *deber ser*.

Una vez definido el poder de imperio del que goza el Estado, podemos agregar que otro elemento necesario para materializar sus fines y sostener a las instituciones por medio de las cuales actúa, estriba en los medios que provea la población para su solvencia económica, por lo que la potestad que caracteriza a este ente Supremo le permite establecer y exigir las contribuciones necesarias para ejercer sus funciones. A este poder impositivo para obtener liquidez financiera, se le conoce como: *potestad contributiva*.

Es cuestión de perspectiva nombrar *potestad tributaria* o *potestad contributiva* al referido poder impositivo en materia financiera del Estado, pero consideramos correcto el razonamiento del autor Luis Carballo Balvanera, que nos explica que para unificar el criterio en México lo correcto es usar el segundo término, en virtud de que nuestra Constitución utiliza la palabra *contribución* para designar a aquellas prestaciones pecuniarias e incluso en especie, que están obligados a cubrir los mexicanos para allegar al Estado de los medios necesarios para la financiación de las necesidades sociales -gasto público-, tal como se sigue en la terminología de las leyes secundarias: contribución, contribuyente, etc., pues se trata de “la obligación económica del ciudadano como una participación para los fines comunes del Estado, y nunca a modo de la entrega que hace el vasallo en reconocimiento al señorío”⁴.

Lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos CPEUM, el cual constituye el fundamento de la potestad contributiva del Estado Mexicano y establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

⁴ Hallivis Pelayo, Manuel (coordinador), *Derecho Fiscal*, homenaje a Eusebio González García, México, Novum Universidad Panamericana, 2014, p. 79.

Del citado precepto constitucional se desprenden las características y elementos de la potestad contributiva, los cuales consisten en:

1.- Inherente al Estado: Como una manifestación del poder inherente asignado al Estado, el cual debe de allegarse del gasto público.

2.- Dimana de la Constitución: Las actuaciones de los representantes del Estado deben realizarse dentro del ámbito de lo jurídico para evitar que sean arbitrarias; así la facultad de la que goza el Estado, ejercida a través del Poder Legislativo, se encuentra establecida en el artículo 25 primer párrafo de la CPEUM, que señala como rector del desarrollo económico nacional al Estado y 31, fracción IV que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

3.- Irrenunciable e imprescriptible: Es una manifestación del poder originario del Estado, que constituye un elemento inherente al mismo, por lo que no puede ser abdicado y solamente puede extinguirse con el propio Estado.

4.- Finalidad de Gasto Público: Es un principio constitucional de las contribuciones, el cual se traduce en la satisfacción de las necesidades del Estado para la correcta organización y funcionamiento de sus instituciones.

6.- Obligación de derecho público: La potestad contributiva es unilateral, imperativa y coercitiva, por lo que resulta obligatoria e implica una relación de supra a subordinación entre una entidad soberana y sus subordinados.

7.- Recae en el Poder Legislativo: El órgano designado constitucionalmente para crear la ley impositiva en materia de contribuciones es el Poder Legislativo a nivel Federal y local.

Así, los artículos constitucionales que confieren dicho poder contributivo a los siguientes órganos, de conformidad con la CPEUM vigente al 18 de septiembre del 2016, son:

- En el Congreso de la Unión, en los términos de las fracciones VII y XXIX del art. 73 y el art. 131, primer párrafo.
- En los Estados de la República, indirectamente con fundamento en los artículos 31 fracción IV, 121 fracción I y los artículos 117, 118 y 124.
- En la Legislatura de la Ciudad de México, de conformidad con el artículo 122, apartado A, fracción II.
- De manera excepcional en el Poder Ejecutivo con base en los artículos 131 segundo párrafo, e indirectamente el 29.

Por lo que para efectos de este trabajo, la entendemos como una facultad constitucional de imposición de obligaciones tributarias, pero también como un parámetro para la expedición de leyes y por ende, como un límite para la actuación de las autoridades fiscales en cuanto al respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

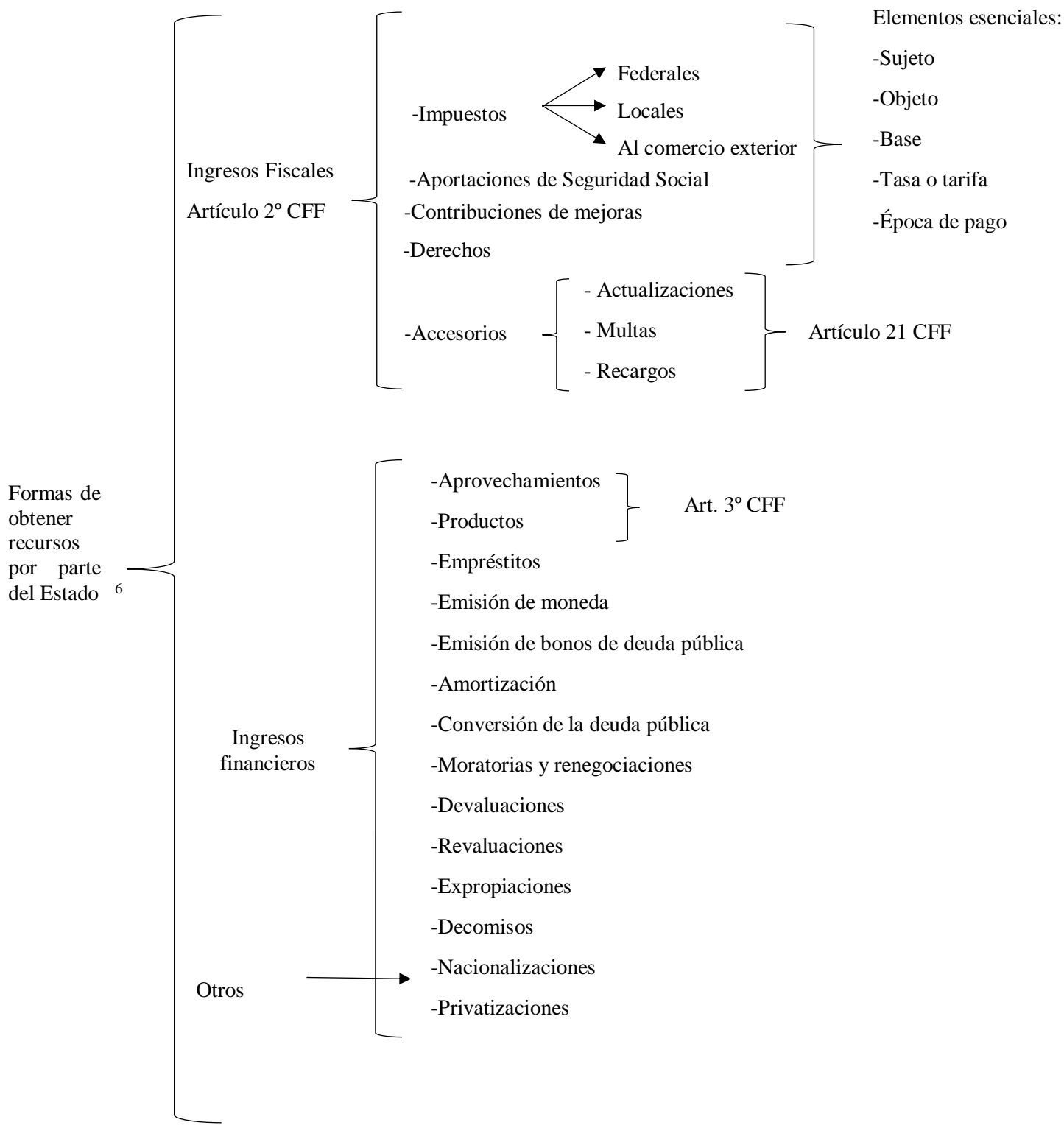
1.2 Formas de obtener recursos por parte del Estado

El poder del que goza el Estado es ejercido por diversas instituciones que requieren de medios para subsistir y para cubrir los servicios públicos que tienen designados. De esta manera, los Poderes Legislativos Federal y Locales establecen diversas formas para que los ciudadanos proveamos los recursos necesarios para solventar el gasto público. Sin embargo, no siempre es suficiente el ingreso obtenido por las fuentes fiscales, por lo que en ocasiones se debe recurrir a diversos medios distintos de las aportaciones de los ciudadanos, motivo por el que los ingresos que obtiene el Estado se pueden dividir en dos grupos atendiendo a su naturaleza jurídica:

- a) Ingresos fiscales: Son los recursos provenientes de las aportaciones económicas de los ciudadanos en virtud del surgimiento de la relación jurídico- tributaria, lo que implica que su cobro pueda ser coactivo.
- b) Ingresos financieros: Son los recursos provenientes de otras actividades realizadas por el Estado diversas al cobro de contribuciones. Pueden regirse por el derecho público o privado dependiendo de su naturaleza jurídica, pero no se rigen por los principios tributarios establecidos en la Constitución.⁵

A continuación, presentamos un cuadro en donde podemos identificar a grandes rasgos las formas de obtener ingresos:

⁵ Cfr. Tesis: II.2o.A.35 A. *Multas no fiscales. las previstas en el artículo 122 del reglamento de tránsito del Estado de México son aprovechamientos y no se rigen por los principios tributarios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XIX, Enero de 2004, p. 1564.



⁶ Cfr. El presente cuadro es una complementación del presentado en la obra de: Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, 22ª edición, Themis, 2015, p. 102.

1.2.1 Las contribuciones

El Estado tiene diversas formas de allegarse de recursos, pero son las contribuciones el principal instrumento de la política económica en general, y se definen como aquellas prestaciones patrimoniales coactivas, proporcionales, equitativas, dirigidas a un ente público de forma directa o indirecta, que derivan del surgimiento de la relación jurídico-tributaria y tienen como finalidad satisfacer las necesidades sociales, por lo que su fundamento es el principio de solidaridad social.⁷ El artículo 5º del CFF, establece sus elementos esenciales:

- Sujeto: Se subdivide a su vez en:
 - Sujeto activo: Se refiere a la esfera de gobierno que tenga derecho a exigir el cobro del tributo dependiendo del lugar y de la contribución que se cause.
 - Sujeto pasivo: Aquella persona física o moral que realiza el hecho generador causando la contribución.
- Objeto: Se refiere al hecho imponible establecido en Ley, que refiere la actividad u objeto que grava la contribución.
- Base: Unidad de medida sobre el valor total de las actividades o montos percibidos. A dicha cantidad se le aplica la tasa o tarifa respectiva.
- Tasa o tarifa: La primera se refiere al porcentaje que se aplicará a la contribución y se encuentra en leyes fiscales específicas para que el Estado perciba un pago por unidad tributaria. La segunda se refiere al límite superior, límite inferior, cuota fija y porcentaje que se aplican aritméticamente sobre la base de la contribución para determinar la cantidad a pagar, en algunos casos aplicará cuota.
- Época de pago: Se refiere al plazo o momento establecido en la Ley para que se cumpla con la obligación de pago por parte del sujeto pasivo. Es importante señalar que los elementos esenciales de la contribución como el sujeto, objeto, base y tasa de las contribuciones, únicamente pueden ser desarrollados y modificados en las leyes y no mediante algún otro instrumento de menor jerarquía.

⁷ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*. 3ª edición, Porrúa, México, 2015, p. 25.

De conformidad con el cuadro presentado, tenemos que las contribuciones se clasifican en:

- a) **Impuestos:** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos. A su vez se subdividen en federales: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto al Comercio Exterior y el Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos; locales como predial, rifas y sorteos, sobre nóminas, adquisición de vehículos, entre otros; y municipales como prestación de servicios de hospedaje, de adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas, predial, etc. que son establecidos por las Legislaturas de los Estados, en virtud de que el municipio es una esfera de gobierno que carece de Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.
- b) **Aportaciones de seguridad social:** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. A pesar de que éstas persiguen una finalidad eminentemente de seguridad social, distinta a la contributiva, se equipara a las contribuciones para efectos de su pago.
- c) **Contribuciones de mejoras:** Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, es decir, aquellas obras realizadas por el Estado con fines de utilidad pública.
- d) **Derechos:** Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

- e) Contribuciones de Comercio Exterior: La entrada y salida de mercancías en territorio nacional es regulada por el derecho aduanero y básicamente el Código Fiscal de la Federación se aplica de manera supletoria en virtud de que el objeto de la política de comercio exterior no persigue fines recaudatorios exclusivamente, sino de higiene, vigilancia, seguridad nacional e internacional, económica y social. Algunas contribuciones al comercio exterior son: el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación; las cuotas compensatorias, que tienen naturaleza de aprovechamientos, entre otros que de igual manera pueden ser exigidos coactivamente por un procedimiento administrativo.

Estas contribuciones tienen otras características que las distinguen de los demás ingresos del Estado, como la obligatoriedad de su pago una vez causadas, la posterior determinación de créditos fiscales, que se refieren a todo adeudo fiscal a favor del Estado que puede ser exigido de manera coactiva por la autoridad -mediante el procedimiento administrativo de ejecución PAE-, junto con los accesorios consistentes en multas, recargos y actualizaciones en caso de que no se pague en el plazo exigido. Dichas características, conllevan diversos actos de autoridad frente al particular, desde la imposición de las contribuciones hasta su recaudación, por lo que es necesario que las autoridades, desde el legislador hasta las autoridades administrativas encargadas de los procedimientos de cobro, respeten los Derechos Humanos, Derechos Fundamentales y sus garantías en todo momento.

Este proceso de protección a los gobernados comienza desde la Constitución, al establecer que la obligación de contribuir debe ser proporcional y equitativa, lo cual engloba diversos principios constitucionales que debe seguir el Poder Legislativo al imponer las contribuciones. Estos principios son:

1.3 Principios constitucionales de las contribuciones:

El Diccionario de la Real Academia Española define a los principios como: “La base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia.” Es decir, un principio es la directriz general con base en la cual surgirán nuevos elementos.

De esta manera, los principios constitucionales en materia tributaria pueden interpretarse como la base, el modelo o la guía fundamental que establece la creación, aplicación e interpretación de las normas en materia contributiva, mismas que servirán como fundamento y delimitación de las actuaciones de la autoridad para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Bajo este tenor, en nuestra Constitución los principios de las contribuciones se encuentran establecidos por el artículo 31 fracción IV y en diversos preceptos relacionados con cada principio, los cuales constituyen la base de la materia fiscal constitucional.

1.3.1 Principio de generalidad

El artículo 13 constitucional establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas, lo cual implica a *contrario sensu*, que todas las leyes tienen como característica ser generales, es decir que van dirigidas a toda la sociedad y serán aplicables a aquellos que realicen el supuesto establecido en dicha ley. Es decir, “solamente están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas y morales que, por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o condiciones de que se trate.”⁸

Este principio encuentra su fundamento constitucional en: el artículo 13, debido a que es el fundamento de la generalidad de las leyes; el artículo 28, toda vez que establece expresamente que en nuestro país están prohibidas las exenciones al pago de impuestos; y el artículo 31 fracción IV, en virtud de que el legislador establece los criterios de las contribuciones, sin tomar en cuenta estatus social, raza, religión u orientación sexual de las personas, sino solamente considerando su capacidad contributiva.

⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 280.

1.3.2 Principio de obligatoriedad

Esta imposición se encuentra expresamente al rubro del multicitado artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución y es reiterado por el artículo 1° del CFF, y su finalidad es sostener las instituciones estatales para cubrir los gastos públicos y alcanzar el bien común. Se encuentra directamente vinculado al principio de generalidad, en virtud de que estarán obligadas al pago de la respectiva contribución, aquellas personas físicas o morales que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en la ley.⁹

Como se ha señalado anteriormente, al tratarse de una obligación con una finalidad tan relevante como el bien común, las instituciones administrativas encargadas de la recaudación de las contribuciones, gozan de atribuciones para hacer efectivo el cobro, incluso de manera coactiva si es preciso mediante los procedimientos administrativos de ejecución como el PAE, el cual consiste en el embargo y aseguramiento de los bienes del sujeto pasivo en caso de que no cumpla con la obligación fiscal en el plazo establecido y el posterior remate de los mismos para cubrir la cantidad adeudada, si es que continúa el incumplimiento. Este procedimiento constituye un cobro coactivo de las contribuciones, sin que sea considerado como acto confiscatorio, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 22 constitucional.

1.3.3 Principio de vinculación con el gasto público

Como se ha señalado en reiteradas ocasiones, la finalidad de las contribuciones está encaminada a solventar el gasto público de las instituciones estatales en sus tres esferas de gobierno para poder alcanzar los objetivos principales del Estado. De esta manera, entendemos como gasto público a toda erogación destinada a la prestación de servicios públicos y al desarrollo de la función pública del Estado.¹⁰

Bajo este tenor, pareciera que la finalidad de las contribuciones es eminentemente recaudatoria, sin embargo de la interpretación conjunta de los artículos 31 fracción IV, 123- A y 131 de la

⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 283.

¹⁰ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, p. 61.

Constitución, se colige que las contribuciones tienen una finalidad más amplia que la solvencia económica de las instituciones, pues se encuentra estrechamente asociada a la satisfacción de las necesidades sociales, políticas y económicas del país, por lo que la doctrina sostiene que las contribuciones pueden tener dos finalidades dependiendo de sus objetivos:¹¹

- Contribuciones con fines fiscales: Son aquellas cuya finalidad es allegar al Estado de recursos en sus tres esferas de gobierno con el objeto de solventar el gasto público. De esta manera, el principio de vinculación al gasto público “contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica una prohibición de desviar los recursos obtenidos a través de las contribuciones para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, en tanto que dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza”.¹² Motivo por el cual, el órgano encargado de supervisar el uso de los recursos públicos federales en los tres Poderes de la Unión; los órganos constitucionales autónomos; los estados y municipios; y en general cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada que haya captado, recaudado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales es la Auditoría Superior de la Federación, que es un órgano especializado que depende de la Cámara de Diputados y que cuenta con autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejo de los recursos presupuestales que le son asignados, en virtud de que la Cámara de Diputados es la encargada de aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación.¹³
- Contribuciones con fines extrafiscales: A decir del célebre autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, se trata de aquellas contribuciones cuya finalidad principal es intervenir para satisfacer necesidades y encausar conductas en los ámbitos social y económico. Un claro ejemplo de lo anterior, es el contenido del apartado A del artículo 123 constitucional, al

¹¹ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 151

¹² Tesis: LXI/2011 (9a.), “*Depósitos en efectivo. El impuesto relativo no viola el principio de destino al gasto público (legislación publicada en el diario oficial de la federación el 1 de octubre de 2007)*”. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Octubre de 2011, p. 582.

¹³ Cfr. Auditoría Superior de la Federación, [en línea] http://www.asf.gob.mx/Section/81_Principal, [consulta: 18 de diciembre del 2017].

establecer como contribuciones las aportaciones de seguridad social y al INFONAVIT, cuya finalidad estriba básicamente, en la recaudación para fines de seguridad y vivienda digna para los trabajadores; o la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuya finalidad es mixta, pues busca la recaudación de ingresos al Estado y a su vez su objetivo se encuentra orientado a desincentivar el consumo de algunos productos considerados nocivos para la salud de la sociedad, entre otras formas que puede adoptar la extrafiscalidad.

Así, el principio de vinculación con el gasto público tiene una acepción más amplia, que estriba en que la recaudación de las contribuciones se aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales y no para cubrir necesidades particulares, pues de otra manera serían inconstitucionales.¹⁴ Bajo esta premisa, mediante la tesis 1a. CXLV/2009, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece los principios con los que debe ejercerse correctamente el gasto público:

1. Legalidad: Debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido.
2. Honradez: Implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado.
3. Eficiencia: Las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se destinó.
4. Eficacia: Es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas.
5. Economía: El gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado.
6. Transparencia: Para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.

Es decir, en el principio de vinculación con el gasto público, se refleja la finalidad primordial del Estado de velar por los intereses ciudadanos, en este caso a través de los recursos económicos que sean captados por las autoridades fiscales.

¹⁴ Cfr. Tesis: P./J. 15/2009. “Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales.” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1116.

1.3.4 Principio de proporcionalidad

Este principio se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución y se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público, en función de su respectiva capacidad contributiva, de manera justa e idónea, de acuerdo con sus ingresos; razón por la cual, las leyes fiscales deben establecerse de tal razón que las personas físicas o morales que obtengan mayores recursos, contribuyan en mayor cantidad que aquellas que tienen menores ingresos.¹⁵ Para que pueda cumplirse con este principio, es necesario que las tarifas de las contribuciones no sean fijas, sino progresivas y que la imposición de contribuir como obligación, se distribuya de manera equilibrada entre las diversas fuentes de riqueza del país, es decir, tomando en cuenta la economía general.

Con base en lo anterior, es evidente que el principio de proporcionalidad se encuentra directamente vinculado a la capacidad de contribuir de los sujetos pasivos, misma que tiene como presupuesto su capacidad económica. Razón por la cual, de conformidad con la jurisprudencia número P./J. 2/2009 de la SCJN, la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, en virtud de que son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos; mientras que en los indirectos, la capacidad tiene un carácter mediato, como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Por lo que, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad, es necesario atender a su naturaleza a fin de conocer la forma en cómo se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

¹⁵ Cfr. Tesis: P./J. 10/2003. “*Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXVII, Mayo de 2003, p. 144.

1.3.5 Principio de equidad

Una de las acepciones que nos otorga el Diccionario de la Real Academia Española sobre la palabra equidad estriba en: dar a cada uno lo que merece. En cambio, mediante diversas interpretaciones, nuestro máximo Tribunal ha señalado que la equidad, en su vertiente contributiva, se refiere a que las leyes fiscales deben imponer un tratamiento igual para los sujetos pasivos que se encuentren en la misma o análoga situación, variando únicamente las cuotas o tarifas en virtud del principio de proporcionalidad.

Bajo estas acepciones, podemos deducir que la equidad como principio constitucional fiscal, no es sinónimo de igualdad, sino que otorga a cada sector económico una progresividad con base en su capacidad contributiva, es decir, que los contribuyentes que se encuentren en la misma situación sean tratados de igual manera, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, aplicando así la ley a casos concretos.

Por lo que con base en este principio, el legislador se encuentra obligado a realizar clasificaciones de contribuyentes.¹⁶

De esta manera podemos concluir que, para que las leyes fiscales sean equitativas deben atender a la capacidad contributiva, la cual es un requisito para ajustar las contribuciones de manera proporcional, constituyéndose en elementos fundamentales del principio de equidad.

1.3.6 Principio de legalidad

Este principio encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, pero es una consecuencia del principio de legalidad establecido por el artículo 14 constitucional, que busca dar seguridad y certeza jurídica a los gobernados sobre los actos de las autoridades. La legalidad en materia fiscal, se refiere a que todas las contribuciones deben ser establecidas específicamente en leyes expedidas por el Poder Legislativo y no mediante otro instrumento administrativo de menor jerarquía, en razón de que este principio busca garantizar la auto-imposición de contribuciones por parte de los gobernados a través de sus representantes en el Poder

¹⁶ Cfr. Tesis: P./J. 24/200. *Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XI, Marzo de 2000, p. 35.

Legislativo.¹⁷ Asimismo, las autoridades administrativas y exactoras, únicamente pueden llevar a cabo las actuaciones que les permite la ley de la materia.

Como señala el maestro Juan Manuel Ortega Maldonado, una modalidad importante de este principio es la reserva de ley, que exige que los elementos esenciales de las contribuciones se establezcan de igual manera mediante leyes. Este principio a su vez se subdivide en:

- a) Reserva de ley absoluta: La ley debe establecer y regular todas las relaciones sustantivas y adjetivas fiscales.
- b) Reserva de ley relativa: Otras normas jurídicas de menor rango que las leyes pueden prever y regular relaciones sustantivas y adjetivas fiscales.

Así, mediante la tesis P. XLII/2006, la SCJN ha establecido que la reserva de ley relativa aplica solamente tratándose de los elementos cuantitativos de las contribuciones (tasa o base). Sin embargo, cuando se trata de los elementos cualitativos de las contribuciones (sujeto pasivo y objeto), la reserva de ley es absoluta.

1.3.7 Principio de seguridad jurídica

Este principio constituye un derecho, establecido en los artículos 16 y 17 de nuestra Constitución, y consiste en que las personas tenga certeza sobre su situación jurídica ante las leyes, posesiones o sus demás derechos, y en caso de que la autoridad ejecute actos de molestia, los mismos deben ceñirse a determinados supuestos y procedimientos regulares establecidos previamente en la Constitución y en las leyes, a fin de asegurar que aquél que se encuentre en dicho supuesto, sepa a qué atenerse.¹⁸

Desde la perspectiva del artículo 31, fracción IV constitucional y el artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en materia fiscal este principio se refiere básicamente a la certeza en el derecho, que estriba en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los recursos eficaces a disposición del contribuyente;

¹⁷ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, pp. 174 y 175.

¹⁸ Cfr. Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.). *Seguridad jurídica. Alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, previstas en el artículo 16, primer párrafo, de la constitución federal, para asegurar el respeto a dicho derecho humano.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo III, Febrero de 2014, p. 2241.

consiste además en la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, que se rige a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno de contribuir y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal.¹⁹

1.4 La relación jurídico- tributaria.

Se refiere a la relación jurídica que surge cuando el particular realiza el hecho imponible establecido en la ley, obteniendo la calidad de sujeto pasivo y las autoridades, en los tres ámbitos de gobierno, adquieren el carácter de sujeto activo.²⁰

De la acepción anterior, se desprenden los siguientes elementos de la relación jurídica contributiva:

- Sujeto activo: Se refiere al acreedor de la obligación consistente en hacer, no hacer, dar o tolerar. Tienen este carácter la Federación, los Estados y los Municipios quienes, mediante un complejo sistema de coordinación se encargan del cobro de las contribuciones.
- Sujeto pasivo: Se trata del deudor de la obligación consistente en hacer, no hacer, dar o tolerar. Obtiene esta calidad el particular que realice el hecho establecido en la hipótesis normativa; el tercero en calidad de responsable solidario con el titular de la obligación en los casos que señala el art. 26 del C.F.F.; y de conformidad con el artículo 1º del mismo ordenamiento legal, la Federación, los Estados y los Municipios pueden obtener dicho status.
- Hecho generador: Se refiere al hecho que realice el particular y que encuadre en la hipótesis establecida en la Ley.
- Hecho imponible: Se trata de la hipótesis normativa general, abstracta, establecida en las leyes fiscales, cuya realización causa el pago de las contribuciones y por ende, el nacimiento

¹⁹ Cfr. Tesis: IV1a./J. 139/2012 (10a.). *Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Enero de 2013, p. 437.

²⁰ Cfr. Tesis del Amparo directo 613/88, “*Universidad Autónoma Metropolitana, naturaleza fiscal de la. Exención de impuestos y régimen de no sujeción a relación tributaria. Sus diferencias.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, p. 753.

de la obligación fiscal, tal como lo señala el artículo 6° del C.F.F. Se da cuando concurren plenamente el hecho generador y el hecho imponible, dando lugar a la relación jurídico tributaria.

1.4.1 Recaudación y cobro de las contribuciones

Algunos autores como el maestro Luis Carballo Balvanera, consideran que la potestad contributiva desde su más amplia perspectiva, se refiere a la facultad del Estado de establecer leyes en materia fiscal y a la aplicación de las mismas, para hacer exigible el pago de las contribuciones. La primera, recae sobre el Poder Legislativo y la segunda, sobre los órganos pertenecientes al Poder Ejecutivo. Cabe señalar, que coincidimos con dicha afirmación.

Sin embargo, la SCJN refiere que es incorrecta tal consideración, señalando que la potestad contributiva consiste únicamente en la creación e imposición de leyes fiscales; y la aplicación, se refiere a la exigencia material, es decir realizado el hecho generador previsto en la ley por parte del particular, se procede a la liquidación, determinación, cobro y en su caso, ejecución del crédito fiscal. Por lo tanto, se debe distinguir entre una y otra, pues hay ocasiones en que el titular de ambas potestades puede ser la Federación o los Estados, pero a veces puede ser el titular de la potestad contributiva la Federación y el de la competencia la Entidad Federativa.²¹

Asimismo, el órgano titular del Poder Judicial establece que “la competencia material de un ente administrativo es el conjunto de atribuciones o facultades que le incumben, delimitan su campo de acción y generan certeza a los gobernados sobre los órganos del Estado que pueden, válidamente, afectar su esfera jurídica.”²²

Por lo tanto, la competencia para el cobro y en su caso, ejecución de los créditos fiscales, se deposita en los entes administrativos pertenecientes al Ejecutivo y en los órganos fiscales

²¹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. “*La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español.*” [en línea] http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf, [consulta: 6 de agosto 2016].

²² Tesis: III.1o.A.23 A (10a.), “*Competencia material del Servicio de Administración Tributaria. Para considerarla suficientemente fundada, las autoridades de ese órgano deben citar los artículos 1o. y 8o. de su ley.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo III, Septiembre de 2015, p. 1929.

autónomos, que pueden señalar el monto de las contribuciones adeudadas por el sujeto pasivo, es decir, liquida el crédito fiscal.

Dicho monto puede conocerse por medio de:

- a) Autoderminación: De conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 11/2012 (9a.) de la SCJN, esta modalidad parte de un principio de buena fe, que permite al sujeto pasivo determinar en cantidad líquida y voluntariamente las contribuciones a enterar mediante declaración.
- b) Determinación: La autoridad fiscal verifica la causación de las contribuciones por parte del contribuyente, y en caso de comprobar la realización del hecho generador, señalará la existencia de un crédito fiscal.

Un crédito fiscal, es todo adeudo a favor del Estado, mismo que puede recaudarse coactivamente si no es pagado en el plazo establecido en la ley correspondiente, a través de un procedimiento administrativo como el PAE.

Las autoridades designadas por el Poder Ejecutivo, son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera a través de sus administraciones especializadas, mismas que actúan en coordinación con las autoridades estatales para la determinación y el cobro de las contribuciones federales; los órganos fiscales autónomos, que son organismos públicos descentralizados designados mediante sus leyes como autoridades fiscales de manera estratégica para la recaudación de aportaciones para trabajadores tanto en el ramo de seguridad social (IMSS, conforme al artículo 270 de la Ley del Seguro Social), como en el de vivienda (INFONAVIT, de conformidad con el artículo 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional para los Trabajadores); la Comisión Nacional del Agua, órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, responsable de administrar, regular, controlar y proteger las aguas nacionales en el país y es considerada una autoridad fiscal para efectos de recaudación y fiscalización de los derechos sobre aguas nacionales y bienes públicos inherentes, de conformidad con los artículos 222 de la Ley Federal de Derechos y 73 fracción XXXII del Reglamento Interno de la CONAGUA.

Además de las citadas autoridades fiscales a nivel federal, existen entes pertenecientes al sector privado o público que, por las actividades u obligaciones que desempeñan, sirven como auxiliares de la administración para verificar de manera más eficaz el debido cumplimiento fiscal de los

contribuyentes. Estos sujetos se encuentran regulados en diversos ordenamientos, pero como principal ejemplo tenemos a las instituciones financieras y de crédito, entre otros.

Una vez que hemos analizado la importancia y los orígenes jurídicos del deber de contribuir, podemos colegir que la recaudación es un elemento importante para los fines del ente supremo, por lo que el ramo fiscal debe desarrollarse constantemente con la finalidad de incrementar las arcas financieras del Estado, lo que principalmente se logra evitando que los gobernados evadan su deber de contribuir. En este sentido, con la inclusión de medios electrónicos para cumplir con las obligaciones fiscales y como método de fiscalización para las autoridades, la comunicación entre la administración fiscal y los contribuyentes se ha modernizado, por lo que consideramos que la implementación tecnológica representa un progreso y un parteaguas en la actividad fiscal, tanto para la autoridad como para los sujetos pasivos, toda vez que aunque conlleva diversos beneficios como agilizar procedimientos y reducir costos, también representa un reto para el respeto a las garantías y Derechos Fundamentales de los contribuyentes, como desarrollaremos a lo largo de este trabajo.

Capítulo 2. Incorporación de los medios electrónicos en la administración fiscal de México

2.1 Factores externos e internos para la implementación del uso de medios electrónicos

Como se mencionó en el capítulo anterior, uno de los desarrollos gubernamentales de los últimos años ha sido el uso de medios electrónicos como contacto entre las autoridades fiscales con los contribuyentes e incluso como método de fiscalización. Dichos mecanismos han sido implementados a partir de factores internacionales, nacionales y de eficacia, por lo que, en virtud de su importancia, realizaremos un breve análisis de los antecedentes más relevantes de cada uno, comenzando por los factores externos en virtud de que comenzaron a surgir y a planearse antes que los nacionales.

2.2 La OCDE y el desarrollo de medios electrónicos en materia fiscal

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), surgió de la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que se creó en 1948 con el apoyo de EEUU y Canadá para coordinar el Plan Marshall y contribuir a la reconstrucción de las economías europeas después de la Segunda Guerra Mundial. Fue creada como homóloga económica de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), y remplazó a la OECE en 1961.²³

Actualmente, la OCDE agrupa a 35 países miembros y ofrece un foro en donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes como cambio económico, social y ambiental, la productividad y los flujos globales del comercio e inversión, a través del análisis y comparación de datos para realizar pronósticos de

²³ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *La OCDE*, [En línea] <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>, p. 9 [consulta: 22 de diciembre de 2017].

tendencias y fijar estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.²⁴

Así, cuando surgió el internet en 1969 y se desarrolló el comercio electrónico –CE- en 1989, comenzó un reto para diversas áreas comerciales y fiscales en virtud de la facilidad que tenían las partes para evadir las normas y el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que fue necesario evaluar la efectividad de las políticas gubernamentales, de las prácticas y de los procedimientos del comercio tradicional, que en su gran mayoría se concibieron partiendo de que las transacciones se realizaban de manera presencial. Por tal razón y ante el vacío legal generado, la OCDE asumió el compromiso y analizó las posibilidades de gravar el CE sin afectar su crecimiento, en razón de que esta nueva modalidad comercial significaba la creación de empleos, la eliminación de barreras físicas para la compraventa, la expansión del territorio comercial de las empresas y la generación del crecimiento económico.

Desde entonces a nivel internacional la OCDE se ha esforzado por gravar y regular el CE, centrándose en: el acceso y la infraestructura de los servicios; que los marcos regulatorios sean estables; un ambiente seguro y confiable; y en acciones para mejorar y compartir los beneficios entre los involucrados.

Razones por las cuales es importante señalar algunos de los proyectos iniciales de la OCDE, como foros y trabajos que en su momento buscaron desarrollar un estándar a nivel internacional, como se observa a continuación:

1.- El “*Reporte Sacher*” en materia de Comercio Electrónico –Oportunidades y Retos para los Gobiernos y la eliminación de barreras al comercio electrónico mundial:

El reporte fue elaborado por empresarios a mediados de la década de los noventa, fue el primero de una serie de iniciativas lanzadas por la OCDE para conducir y promover el desarrollo de la “e-economía”.²⁵ Con fundamento en éste, se organizó la conferencia “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”, de Turku- Finlandia, 1997, en donde representantes

²⁴ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) [en línea] <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> [consulta: 22 de diciembre de 2017].

²⁵ Cfr. OCDE, *Ganar el reto de la globalización, la OCDE en un mundo cambiante*, 2004, p. 17, [en línea] <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/37020456.pdf> [consulta: 22 de diciembre de 2017].

gubernamentales y empresariales propusieron principalmente: que el desarrollo del CE debe ser dirigido principalmente por el sector privado; las transacciones realizadas utilizando el comercio electrónico, deberían recibir un tratamiento fiscal neutral en comparación con las transacciones tradicionales; y que la tributación del comercio electrónico debe ser de conformidad con las prácticas establecidas, internacionalmente aceptadas y administradas de la manera menos onerosa posible.²⁶

Aunque estos principios continúan siendo clave en el CE, el liderazgo del marco fiscal lo asumió el Comité de Asuntos Fiscales²⁷ (Committee on Fiscal Affairs), como órgano responsable de la toma de decisiones en materia tributaria de la OCDE, que existe desde 1971.²⁸

2.- La conferencia ministerial titulada “Un mundo sin fronteras- identificación del potencial del CE”:

Fue organizada por el CAF en 1998 en Ottawa- Canadá, en la cual se estableció el marco tributario que señala los siguientes principios fiscales que deben aplicarse al CE:²⁹

- Neutralidad: La fiscalidad debe asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional. Las decisiones empresariales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales.

²⁶ Cfr. Organisation de Coopération et de Développement Economiques. Directorate for Science, Technology and Industry. Committee for Information, Computer and Communications Policy. *"Dismantling the barriers to global electronic commerce"*. An international conference organised by the OECD and the government of Finland in cooperation with the European Commission, the government of Japan and the Business and Industry Advisory Committee to the OECD, Turku, Finland, 19-21 November 1997, pp. 21, 22, [en línea] <https://www.oecd.org/sti/2751237.pdf> [consulta: 22 de diciembre del 2017].

²⁷ Véase. Comité de la OCDE. Su organigrama se encuentra disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/committee-on-fiscal-affairs-and-subsidiary-bodies-organigramme.pdf>

²⁸ Cfr. OCDE, *Tax in a borderless world, the role of the OECD*, 2007, p. 3, [en línea] <http://www.oecd.org/ctp/39854340.ppt> [consulta: 22 de diciembre de 2017].

²⁹ Cfr. OCDE, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. *Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa, informe de 2013*. Instituto de Estudios Fiscales, p. 12, [en línea] http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/07_OTTAWA2003.pdf [consulta: 22 de diciembre de 2017].

- Eficiencia: Los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, así como el coste de gestión para la administración tributaria deben ser los mínimos posibles.
- Claridad y simplicidad de la normativa fiscal: Debe ser de fácil comprensión y sencilla aplicación.
- Equidad y eficacia: La imposición deben dar como resultado, el importe correcto del impuesto debido y en el momento oportuno. Para ello, es preciso reducir al máximo las posibilidades de fraude y de evasión fiscal, velando para que las medidas adoptadas en tal sentido sean proporcionales a los riesgos expuestos.
- Flexibilidad y dinamismo de los sistemas impositivos: Para que puedan adaptarse al ritmo de la evolución tecnológica y de las operaciones económicas.

En este tenor, para aplicar lo acordado en Turku y en Ottawa, se implementó un **programa de trabajo para el CAF** en las áreas de: impuestos al consumo para operaciones transnacionales; de impuestos indirectos internacionales, para dar seguimiento a la aplicación de las reglas sobre gravamen de beneficios empresariales y los efectos tributarios de los pagos transnacionales del CE; y la administración de impuestos, en donde se analizaron las oportunidades que brinda la tecnología del CE para mejorar la atención al contribuyente en asesoramiento y promoción del cumplimiento, así como el análisis de los retos a los procedimientos de auditoría y recaudación de impuestos. Para este propósito, en 1999 se crearon cinco grupos consultivos técnicos (TAG por sus siglas en inglés), a los que se les otorgó un mandato de dos años para promover una mayor relación comercial e intercambio de información entre los países. De esta manera las observaciones más notables en cuanto a medios electrónicos de los grupos fueron las siguientes:³⁰

³⁰ Cfr. OCDE, *Resumen: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, 2002, pp. 10 a 40, [en línea] <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf> [consulta: 23 de diciembre del 2017].

Grupos consultivos técnicos del CAF- OCDE

Impuestos sobre el consumo	Caracterización de los tratados	Sobre beneficios empresariales	Evaluación profesional de datos	Tecnológico
<ul style="list-style-type: none"> Definir con claridad el principio de tributación en el lugar del consumo e identificar mecanismos de recaudación que lo apoyen. Usar <u>medios tecnológicos para la recaudación basados en el registro para las transacciones, especialmente en el registro de proveedores no residentes.</u> La cooperación administrativa internacional es una necesidad para afrontar el reto del comercio electrónico transnacional. 	<ul style="list-style-type: none"> En cualquier transacción lo principal es la identificación para cuestiones de pago. En el CE se debe distinguir entre los beneficios empresariales y el derecho a usar un copyright. El pago debe corresponder a un beneficio comercial. Los pagos por el uso temporal de productos digitales no pueden considerarse pagos por uso o derecho a usar equipos industriales, comerciales o científicos. Cada uno de estos rubros debe ser objeto de impuestos por servicios en lugar de pagos por arrendamiento. 	<ul style="list-style-type: none"> Su objetivo fue considerar la forma en que los tratados de tributación de beneficios empresariales afectan al comercio electrónico en las cuestiones de: lugar de gestión efectiva, concepto establecimiento permanente y la atribución de sus beneficios y así como los precios de traspaso. Es necesario determinar alternativas a las normas de tratados actuales para establecer los derechos tributarios de los países de origen y de residencia para la asignación de beneficios entre las jurisdicciones tributarias. Se deben examinar las alternativas de las normas actuales basándose en criterios de evaluación. 	<ul style="list-style-type: none"> Los negocios a través de internet cambian la naturaleza y fiabilidad de las evidencias para auditoría, por lo que es importante investigar el grado en el que la propia tecnología asegura la fiabilidad de las evidencias para auditorías electrónicas. Para compensar la menor fiabilidad de los datos electrónicos frente a sus equivalentes de papel, junto con el mayor uso de controles internos, se deben evaluar mecanismos de autenticidad y fiabilidad como la codificación, el compendio de mensajes y el registro horario en función de su valor para los auditores y los costos de implantación para las empresas. <u>Otra prueba de confirmación consiste en verificar los datos de la empresa frente a fuentes externas de datos, estas fuentes pueden ser electrónicas.</u> <u>Al auditar sistemas</u> de contabilidad informatizados, sería conveniente que los auditores recibieran una copia de los datos del cliente para analizarla, reduciéndose las molestias causadas y evitando que los datos originales e corrompan. <u>La encuesta arrojó un mayor uso de interrogación de archivos de programas de análisis de datos y de técnicas de auditoría asistidas por ordenador por parte de las empresas auditoras.</u> 	<ul style="list-style-type: none"> <u>La implantación satisfactoria del modelo viable de recaudación de impuestos sobre el consumo, necesita el aprovechamiento de las mismas tecnologías que están utilizando las empresas para sus iniciativas de CE. Por ello es necesario vincular los mecanismos de recaudación con los modelos empresariales.</u> <u>Es necesario impulsar el uso de certificados digitales con la finalidad de conocer el lugar de consumo para determinar el lugar de residencia del consumidor.</u> <u>A pesar de que el costo de la autoliquidación es escaso, es preocupante la fiabilidad de los datos, por lo que es la opción menos viable desde el punto de vista tecnológico.</u> El mayor riesgo de manipulación proviene de programas creados por terceras partes, diseñados para ocultar transacciones o modificar datos. Se planteó el estudio de firmas digitales para las autoridades fiscales y la posibilidad de que las administraciones y el sector privado fungieran como prestadores de servicio de autoridad de certificación y registro. <u>Determinar qué nuevas tecnologías son útiles para superar los retos tributarios del comercio electrónico.</u>

Derivado del cuadro anterior, podemos colegir que la OCDE tuvo como objetivo principal el uso de los beneficios de la tecnología para la fiscalización, tal como el sector privado la utilizó en sus operaciones. Asimismo, en las conclusiones de los grupos que se encuentran subrayadas en el cuadro, podemos observar las tendencias y circunstancias que se han materializado a través de los años en nuestro país, tales como: la consulta a terceros para las auditorías; la protección de datos del usuario; el uso de medios tecnológicos para la recaudación fiscal; el reconocimiento de la necesidad de mecanismos de seguridad para la información electrónica; la afirmación de que la autodeterminación reduce los costos de auditoría, pero los datos no son fiables; y finalmente la resolución de que sería conveniente que el auditor contara con una copia de los datos del cliente para analizarla, con lo que se evitarían molestias y que se corrompan los registros. Estas aplicaciones, las observaremos más adelante en el presente trabajo.

3.- El Foro de Administración Estratégica (FAE):

Surgió en 1999 y a su vez creó la Subcomisión de CE especializada en el examen de la administración tributaria, particularmente en las “opciones de aplicación”, que fueron identificadas en el informe del CAF para comenzar el progreso del cumplimiento fiscal y de los servicios al contribuyente. En este sentido, como mecanismo de aplicación para el marco fiscal y el trabajo de este subgrupo, los especialistas desarrollaron una encuesta sobre las tendencias tecnológicas usadas por países miembros en la prestación de servicios al contribuyente que fue aplicada en marzo del año 2000, en Copenhague; en dicha encuesta los expertos de servicios al contribuyente e intercambiaron conocimientos y se destacó la importancia de sustituir las comunicaciones en papel por las comunicaciones electrónicas, con el objetivo de preparar a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones y hacer consultas a través de medios electrónicos por sí mismos o con ayuda mínima, e incluso que pudieran realizar transacciones de dinero vía electrónica como el pago de impuestos, así como hacer uso del correo electrónico y del software de inteligencia artificial en los centros de atención al contribuyente en lugar de incrementar el personal, con el fin de reducir costos de operación tanto para la autoridad como para los usuarios.

Asimismo, las opciones de aplicación relativas a los servicios al contribuyente, incluyen el uso de medios electrónicos para las comunicaciones y operaciones con los sujetos pasivos, que van desde el desarrollo de sitios web para consulta de legislación, formatos fiscales, pago de impuestos, devoluciones y declaraciones en línea, así como la implementación de servicios de telefonía y correo electrónico para resolver dudas.

4.- Foro de Administración Tributaria (FAT)

Bajo esta coyuntura, se continuó con la aplicación de encuestas periódicas a los países miembros y no miembros de la OCDE, hasta que en julio de 2002 se creó el **Foro de Administración Tributaria (FAT)**, como sucesor del FAE y como guía de la administración fiscal para organismos tributarios. El FAT realizó su primera encuesta en 2004 y en 2009 se le encomendó como objetivo clave: “la mejora de los servicios al contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de la ayuda prestada a los organismos tributarios miembros, para que incrementen la eficacia, eficiencia y equidad de la administración tributaria y reduzcan los costes de cumplir con las obligaciones”;³¹ por lo que actualmente, el FAT es apoyado por el *subgrupo de cumplimiento* y el *subgrupo de servicios al contribuyente*, para realizar su mandato.

Con este análisis, podemos deducir que el surgimiento del problema electrónico nace con el comercio electrónico CE, por lo que el planteamiento y las conclusiones iniciales de la OCDE para abordarlo, resultan importantes en razón de que a partir de ellos, se desarrollaron las nuevas formas de servicios al contribuyente, la modernización de las administraciones públicas, la fiscalización y los términos para saber si el contribuyente cumplió en el instante de realizar la operación.

³¹ OCDE, *Foro sobre la Administración Tributaria: Subgrupo de Servicios a los Contribuyentes, informe de la encuesta sobre tendencias y evolución del uso de servicios electrónicos para la prestación de servicios al contribuyente*, 2009, p. 2, [en línea] <https://www.oecd.org/tax/administration/45404730.pdf> [consulta: 21 de diciembre 2017].

5.- La aplicación de medios electrónicos en la administración tributaria con base en los estudios de la OCDE

Actualmente, los medios electrónicos son utilizados en las administraciones públicas de diversos países y el FAT continúa realizando encuestas y foros entre las naciones para mejorar las técnicas de inducción al cumplimiento fiscal. Por lo que es relevante señalar que las últimas encuestas y análisis en torno a medios electrónicos en la administración tributaria, indican que las tendencias internacionales de las administraciones mundiales van encaminadas al uso de análisis avanzados, que se refieren a técnicas estadísticas para obtener datos fiscales confiables, con el objetivo de realizar inferencias, emitir juicios y tomar decisiones en cuanto a la operación y la política fiscal.

Específicamente el documento “Análisis avanzado para una mejor administración tributaria”,³² destaca que las administraciones aplican técnicas predictivas para identificar a los contribuyentes que probablemente no cumplan con sus obligaciones y así centrar los recursos en identificar los casos de mayor riesgo de incumplimiento; de igual manera y como complemento, se utilizan técnicas prescriptivas para determinar cómo comunicarse de manera efectiva con esos grupos. Con lo que se demuestra en general, que los análisis ayudan a la administración pública a mejorar el desarrollo de prestación de servicios al contribuyente, fomentando una mayor adopción de canales digitales que resultan más simples y menos costosos.

En este tenor, es relevante destacar algunas tendencias fiscales emergentes de las administraciones mundiales en la actualidad, con base en la encuesta “Administración tributaria 2017, información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes”:³³

- Es más útil lograr el cumplimiento de la obligación fiscal que realizar auditorías, tomando en cuenta la obtención de información en tiempo real sobre el pago o no del

³² Cfr. Forum on Tax Administrations, *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, OCDE, 2017, pp. 11 a 30, [en línea] http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/advanced-analytics-for-better-tax-administration_9789264256453-en#page20 [consulta: 3 de enero del 2018].

³³ Cfr. Forum on Tax Administrations, “*Tax Administration 2017, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*” OCDE, 2017, pp. 88 a 119, [en línea] http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#.Wm4bEzf_rIU [consulta: 3 de enero del 2018].

impuesto antes de la auditoría. A pesar de estos esfuerzos, las auditorías siguen siendo las principales actividades de verificación.

- Promover el uso de acciones automatizadas, es decir realizadas por las máquinas para tratar problemas definidos como: negar un reclamo, o responder consultas y preguntas frecuentes. Además de la opción y posterior obligación de realizar pagos, solicitudes de devoluciones de impuestos, transacciones, presentar declaraciones y quejas a través de medios digitales en plataformas, aplicaciones, páginas web, entre otros.
- El marco legislativo establecido para la gestión de las administraciones tributarias, generalmente incluye disposiciones que permiten a las autoridades adquirir la información requerida de los contribuyentes con fines fiscales para poder acceder a sus libros y registros. Las 55 administraciones revisadas en la citada encuesta, informaron tener poderes para obtener la información tributaria en 2015, tales como:³⁴

2015	
Facultades de información y acceso	Número de administraciones
Obtener información	55
Solicitar información de terceros	55
Información: agencias gubernamentales	55
Ingreso a los locales comerciales de los contribuyentes	33
Tomar los documentos de los contribuyentes	29
Ingresar las viviendas de los contribuyentes	13
Solicitar una orden de búsqueda sin ayuda	30
Atender órdenes de registro sin asistencia	25
Extender poderes a terceros	31
Solicitar registros bajo pedido	55

³⁴ OECD, Documento anexo: Figure 6.9, *Information and access powers, 2015, Tax Administration 2017 - Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OCDE, 2017, [en línea] <http://dx.doi.org/10.1787/888933546298>, [consulta: 3 de enero del 2018].

Al respecto, podemos observar que un 100% de los países encuestados utilizan facultades de acceso para obtener información fiscal de manera directa e indirectamente a través de terceros, pero solamente el 23.6% de la muestra ingresa a los domicilios de los contribuyentes.

Conjuntamente estas tendencias implican un mayor control de los datos de operación, de los ingresos y egresos por parte de las autoridades tributarias, e incluso en ocasiones este modelo podría resultar una mejor opción que una auditoría para efectos de fomentar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo antes de ser consideradas, deben tomarse en cuenta los derechos y garantías de los contribuyentes que pudieran verse vulnerados con su implementación, por ello estimamos que son opciones convenientes únicamente cuando se refieren a la determinación de contribuciones, excluyendo las sanciones por infracciones fiscales que pudieran derivar de la omisión de cumplimiento tributario, tal como explicaremos a lo largo de este trabajo.

6.- La OCDE y las propuestas de fiscalización

De igual manera, cabe destacar que en materia de facultades de fiscalización, de acuerdo con el documento intitulado *“La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”*, elaborado por el FAT de la OCDE, resalta el concepto *“relación cooperativa”* o *Enhanced Relationship*, cuyo propósito es fomentar una relación de cooperación y confianza entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes, a efecto de garantizar que se paguen las contribuciones debidas de manera oportuna.³⁵

Por lo que gracias a la implementación de la relación cooperativa, las administraciones tributarias de diversos países han logrado reducir sus costos de operación e incrementar su recaudación, debido a que permite resolver diferendos derivados de la interpretación de la ley sin necesidad de recurrir a los tribunales, así como orientar a los contribuyentes con oportunidad sobre los términos en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales.

³⁵ Cfr. OCDE, *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, 2013, pp. 15 a 19 [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page1 [consulta: 21 de diciembre 2017].

Así, siguiendo el argumento acerca del citado documento, la Segunda Sala de la SCJN, interpretó en la resolución del amparo en revisión 1287/2015, que lo anterior se traduce en que “los contribuyentes proporcionen a la administración tributaria toda la información relacionada con sus obligaciones fiscales, incluso la que no es de ineludible cumplimiento, de modo tal que la administración tributaria esté en aptitud de analizar y comprender sus operaciones comerciales y los riesgos fiscales inherentes para orientarlos, oportunamente, sobre los términos en que han de cumplir sus obligaciones tributarias, proporcionándoles toda la información relativa”³⁶. También precisa que este modelo no implica que la administración tributaria y los contribuyentes deban estar de acuerdo en todo momento; pues “el objetivo es evitar, en la medida de lo posible, los diferendos que den lugar al trámite de juicios contenciosos y procurar una mayor recaudación”.³⁷

Asimismo, la SCJN aseguró que como miembro de la OCDE, México ha implementado diversas medidas para conseguir una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda, atendiendo a: la transparencia en la información, comunicación y confianza en la relación cooperativa. Por lo que, en términos de lo previsto por el artículo 33 del CFF, la autoridad debe proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes y establecer “Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente”, para que por conducto de un representante, los contribuyentes puedan solicitar opinión y recomendaciones a la autoridad fiscal sobre el cumplimiento de sus obligaciones.

Básicamente, la Segunda Sala de la SCJN realizó esta argumentación para justificar que gran parte de la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos y comprobantes fiscales, se envíen de manera electrónica a la autoridad fiscal para ingresarse en mecanismos electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos, tales como: los sistemas de contabilidad electrónica y de expedición de comprobantes fiscales. Lo que facilita a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones y permite que la autoridad verifique su acatamiento con oportunidad, para que en caso de que advierta alguna irregularidad, centre sus facultades de

³⁶ Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, p. 148, [en línea] http://www.chevez.com/upload/files/F_FlashL_2016-2.pdf [consulta: 27 de enero 2018]. [descarga: 3 de enero 2018].

³⁷ Ídem.

comprobación en rubros o conceptos específicos cuando el contribuyente no corrija su situación fiscal, con lo que se agilizan los procesos de recaudación y fiscalización, reduciendo sus costos de operación. Asimismo, argumenta que atendiendo a estas razones, el legislador implementó la revisión electrónica con el propósito de agilizar el proceso de fiscalización, para lo cual se autorizó al fisco para revisar la información que tiene en su poder, como revisaremos más adelante.

2.3 El gobierno electrónico o e- gobierno:

El gobierno electrónico puede definirse como: la transformación de la gestión gubernamental que incluye el uso de las TIC's (Tecnologías de la Información y de la Comunicación) para proveer servicios administrativos independientes del tiempo, distancia, y la complejidad organizacional,³⁸ con el objetivo de mejorar la eficacia, la transparencia y la rendición de cuentas del gobierno.³⁹

La idea del e- gobierno, surge en 1979 cuando la OCDE propuso mejorar el esquema de administración pública de los países miembros porque considera que la economía de mercado es el planteamiento que garantiza productividad, eficacia y calidad en el servicio, en virtud de que reduce la corrupción, aumenta la confianza en el Estado y contribuye a los objetivos de la política económica, incluyendo la reducción del gasto público a través de programas más eficaces.⁴⁰

Asimismo, otro argumento que sustenta la implementación del gobierno electrónico, es la aprobación de la Carta Iberoamericana del Gobierno Electrónico, en la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de la Administración Pública y Reforma del Estado, de 31 de

³⁸ Cfr. Naser Alejandra y Concha Gastón, *El gobierno electrónico en la gestión pública*, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Chile, 2011, p. 5, [en línea] <http://repositorio.cepal.org/handle/11362/7330> [consulta: 20 de octubre del 2017].

³⁹ Cfr. Rivera Urrutia, Eugenio, *Concepto y problemas de la construcción del gobierno electrónico. Una revisión de la literatura*, Estado, gobierno y gestión pública. Revista Chilena de Administración Pública, Chile, Vol. XV, núm. 7, 2º semestre de 2006, p. 263, [en línea] http://www.aleph.org.mx/jspui/bitstream/56789/5168/.../DOCT2064263_ARTICULO_2.PDF [consulta: 20 de octubre del 2017].

⁴⁰ Cfr. OCDE, *Foro sobre la Administración Tributaria: Subgrupo de Servicios a los Contribuyentes, informe de la encuesta sobre tendencias y evolución del uso de servicios electrónicos para la prestación de servicios al contribuyente*, op. cit. p. 72.

mayo y el 1° de julio del 2007 en el Estado de Chile.⁴¹ Esta carta menciona objetivos y finalidades similares a los analizados anteriormente, regula el modelo y la implementación del e- gobierno y también establece derechos y garantías de los ciudadanos iberoamericanos frente a las nuevas gestiones electrónicas, por ejemplo: en el artículo 6°, letra b, establece que los trámites procedimentales constituyen garantías para los ciudadanos; y en el artículo 7°, se reconoce que es derecho de los ciudadanos iberoamericanos relacionarse electrónicamente con sus gobiernos y administraciones públicas en sus actuaciones, tales como dirigir escritos, recursos, reclamaciones, quejas, realizar pagos de impuestos y otras obligaciones, recibir notificaciones por medios electrónicos, acceder a expedientes electrónicos, evitar la presentación reiterada de documentación que ya obre en poder de la dependencia o de alguna otra que sea parte de la administración, así como la protección de sus datos, entre otros.

De igual manera, la carta establece la obligación de los gobiernos iberoamericanos de regular y establecer sistemas electrónicos para las gestiones administrativas que permitan identificar al comunicante y asegurar la autenticidad del contenido de la comunicación; e incluso se solicita inducir a gobiernos estatales y municipales para que mantengan espacios públicos que cuenten con servicios de libre acceso, con el objetivo lograr una inclusión y reducir la brecha digital.⁴²

Sin embargo, a pesar de los modelos y estándares planteados a nivel internacional, la implementación del e- gobierno debe adecuarse al contexto y circunstancias de cada administración, en donde la teoría puede restringirse con obstáculos para su ejecución. Ante esta problemática, la Dra. Leticia Contreras Orozco, desarrolló una tabla en donde identifica rasgos del cambio y posibles limitantes para el e- gobierno:

⁴¹ Cfr. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, *Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico*, aprobada por la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de la Administración Pública y Reforma del Estado, el 31 de mayo y el 1° de julio del 2007 y adoptada por la XVII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno, el 10 de noviembre del 2007, en el Estado de Chile, [en línea] <http://old.clad.org/documentos/declaraciones/cartagobelec.pdf/view> [consulta: 6 de enero del 2018].

⁴² Véase. Este objetivo se encuentra establecido en el art. 33 de la Ley del Gobierno Electrónico del Distrito Federal (hoy Ciudad de México), publicada en la Gaceta Oficial de la CDMX el 7 de octubre del 2015. Asimismo, en su artículo 1° establece la finalidad de aprovechar las TIC'S para consolidar y mejorar el gobierno capitalino. [ley en línea] <http://www.aldf.gob.mx/buscador-909-1.html?q=ley+del+gobierno+electronico&cx=010748732242855349363%3Aqxr3lviocmc&cof=FORID%3A10&ie=UTF-8> [consulta: 2 de enero 2018].

Dra. Leticia Contreras Orozco ⁴³

Dimensiones	Ámbito	Expresión del cambio	Limitantes
Interna	Gestión interna	<ul style="list-style-type: none"> -Creación de nuevas estructuras. -Definición de nuevos métodos de trabajo. -Involucramiento de todos los tomadores de decisiones. -Participación de los niveles operativos de la estructura. -Transformación de modelos mentales. -Nuevas formas de comunicación 	<ul style="list-style-type: none"> -Limitantes legales. -Cultura organizacional. -Resistencia al cambio. -Reglas informales. -Falta de voluntad política.
Externa	Prestación de servicios	<ul style="list-style-type: none"> -Mayor calidad en el servicio. -Orientación al ciudadano. -Trámites rápidos no sujetos a horarios de oficina. -Realización de pagos de manera cómoda y fácil. -Obtención de comprobantes con total validez. 	<ul style="list-style-type: none"> -Limitantes legales. -Población con limitado acceso a internet. -Desconfianza de la ciudadanía hacia los procesos electrónicos.
	Oferta de información	<ul style="list-style-type: none"> -Páginas web de fácil acceso. -Identificación clara de la información. -Posibilidad de descargar archivos en diferentes formatos. 	<ul style="list-style-type: none"> -Población con limitado acceso a internet. -Desconocimiento de la posibilidad de acceso.
	Participación democrática	<ul style="list-style-type: none"> -Canales de comunicación sincrónica (chat). -Canales de comunicación asincrónica (foros de discusión, correo electrónico) 	<ul style="list-style-type: none"> -Población con limitado acceso a internet. -Desconocimiento de la posibilidad de acceso o del funcionamiento de las diferentes opciones de interacción. -Desconfianza

Como podemos observar, las limitantes son económicas, sociales y legales, mismas que consideramos igual de importantes, en virtud de que debemos recordar que ninguna política debe ser implementada sin revisar y tomar en cuenta la cultura, costumbres, política, los Derechos Fundamentales y DDHH, de cada nación.

En este tenor, en México la política de implementación de gobierno electrónico a nivel federal, se encomienda a la Secretaría de la Función Pública a través de la Unidad de Gobierno Digital –UDG-, cuyas atribuciones se encuentran establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública y en el Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública; asimismo, el Secretario de la Función Pública preside la Comisión Intersecretarial

⁴³ Contreras Orozco Leticia (coord.), *op. cit.* p. 79.

para el Desarrollo del Gobierno Electrónico⁴⁴ y el Titular de la UGD es el Secretario Ejecutivo, con el objeto de promover y consolidar el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información en la Administración Pública Federal en coordinación con los gobiernos locales. Es decir, no hay una ley federal que regule de manera específica al e-gobierno, situación que es diferente a nivel estatal, pues por ejemplo, en la Ciudad existe la Ley de Gobierno Electrónico del DF, del 13 de octubre del 2015, en la que se fija la planeación, conceptos, atribuciones, trámites, servicios y sanciones correspondientes a la transición del e- gobierno.

En este sentido, una vez que hemos analizado algunos factores internacionales que impulsaron a la administración tributaria para el uso de medios electrónicos en materia fiscal, podemos concluir que la OCDE ha tenido una fuerte influencia en la toma de decisiones, pues señala la pauta y los tiempos para el uso de la tecnología, desde el reto del desarrollo del CE utilizando la tecnología, hasta el e- gobierno, situación con la cual los países deben ser cuidadosos, pues siempre que se implementa una nueva política que proviene de un agente externo, se corre el riesgo de violentar elementos sociales, culturales y legales, entre otros. Sin embargo, también es cierto que esta política, se traduce en un avance para el desarrollo del país, no solamente para evitar un estancamiento tecnológico, sino económico, pues como observaremos más adelante, la recaudación fiscal se ve favorecida con el uso de mecanismos electrónicos.

2.4 Reformas estructurales 2013

Bajo el argumento de que diversas áreas y sectores del país se encontraban estancados y obstaculizados por décadas, la administración del Presidente Enrique Peña Nieto impulsó el “Pacto por México”, mediante el cual diversas instituciones gubernamentales y partidos políticos, se aliaron para realizar un cambio estructural -similar a un gobierno de coalición-. En el marco del pacto se acordaron y aprobaron once reformas en las siguientes materias:

⁴⁴ *Cfr.* Comisión Intersecretarial para el Desarrollo del Gobierno Electrónico CIGDE, creada mediante Acuerdo Presidencial publicado en el DOF el 9 de diciembre del 2005. [en línea] <https://www.gob.mx/cidge>, [consulta: 1 de febrero 2018].

laboral, educativa, de amparo (nueva ley), telecomunicaciones, competencia económica, financiera, hacendaria, transparencia, penal, político- electoral y energética.⁴⁵

Así, en distintas fechas de publicación se dieron a conocer dos reformas importantes para efectos de recaudación fiscal: la reforma hacendaria y la reforma energética, cuyo objetivo general es obtener mayores recursos económicos, por lo que describimos a continuación los puntos fiscales más relevantes de cada una.

2.4.1 Reforma energética

La industria petrolera ha sido materia fundamental para las arcas públicas de México, hasta el grado de depender económicamente de la producción de hidrocarburos, incluso por encima de la recaudación tributaria.

Por ello, con la finalidad de mostrar la gran contribución que Petróleos Mexicanos- PEMEX- ha aportado a las finanzas del país a lo largo del tiempo, consideramos necesario realizar una breve síntesis de su historia a partir de la expropiación petrolera promulgada por el ex presidente Lázaro Cárdenas del Río, pues constituye el momento clave para el ascenso productivo y financiero de PEMEX:⁴⁶

1. El 18 de marzo de 1938, el Presidente Lázaro Cárdenas del Río (1934-1940) nacionalizó la industria petrolera mediante la figura de la expropiación. Este acto fue aplaudido por el pueblo mexicano, al grado de que los ciudadanos colaboraron con donaciones para pagar la indemnización de los bienes expropiados a las empresas petroleras extranjeras. Sin embargo, la economía mexicana continuaba en conflicto, en virtud de que la extracción y exportación de hidrocarburos era baja y la recaudación tributaria no era suficiente debido a altos índices de evasión y elusión, por lo que la administración se vio obligada a complementar el financiamiento del país por medio de otras fuentes, como el crédito y el sobregiro.⁴⁷

⁴⁵ Cfr. Guerrero Aguirre, Francisco Javier y Amador Hernández, Juan Carlos, *La concertación política en contextos de democracias fragmentadas: el caso Pacto por México*, México, pp. 211 a 216 [en línea] <http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/lxiii/PactoxMexico.pdf>, [consulta: 10 de abril 2018].

⁴⁶ Cfr. Cárdenas Gracia, Jaime, *En defensa del petróleo*, México, IJ- UNAM, 2009, pp. 36 a 53.

⁴⁷ Cfr. Tello Macías, Carlos, *Reforma hacendaria para el bienestar social*, Economía UNAM, México, vol. 10, núm. 30, septiembre- diciembre 2013, pp. 52 y 53, [en línea] <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1665952X13722023> [consulta: 1 de abril 2019].

2. En el gobierno de Manuel Ávila Camacho (1940-1946) se finalizan las negociaciones con las empresas petroleras expropiadas y en 1941 se aprueba la nueva Ley Reglamentaria del artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, que permitió la participación extranjera en la industria petrolera mediante contratos de riesgo. Por otro lado, en 1944 la producción petrolera de Pemex desciende considerablemente, por lo que el país se ve obligado a importar cada vez más productos petrolíferos (gasolinas, grasas, lubricantes, entre otros).⁴⁸
3. El gobierno de Miguel Alemán Valdés (1946-1952), firmó los primeros contratos de riesgo entre Pemex y pequeñas empresas estadounidenses, que se comprometían a explorar y perforar pozos en zonas previamente acordadas, y si eran productivas, Pemex les concedía un plazo para exploración y perforación de diez a quince años, pactaba el reembolso de las cantidades invertidas sin límite de tiempo y otorgaba a la empresa un beneficio equivalente a 15% o 18% del valor del combustible, en efectivo o en especie.
4. Durante el gobierno de Adolfo Ruiz Cortines (1952- 1958), se emitió una nueva Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, que sustituía la de 1941, que había permitido la intervención de los extranjeros en la industria petrolera vía contratos. Esta ley estuvo en vigor durante décadas y posteriormente, sería sustituida por la nueva Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo de 2008.
5. En 1960 el gobierno de Adolfo López Mateos (1958- 1964), promovió una segunda reforma a los párrafos cuarto, quinto, sexto y séptimo del artículo 27, así como a los artículos 42 y 48 de la CPEUM, a efecto de disponer que en materia de petróleo, no se otorgarán contratos ni subsistirán los que se hayan otorgado. El objetivo fue prohibir los contratos riesgo y perfeccionar el principio jurídico consistente en que sólo a la nación le corresponde la explotación de los hidrocarburos en las distintas fases de la industria petrolera.
6. El gobierno de Gustavo Díaz Ordaz (1964-1970), en materia petrolera se caracteriza por dos circunstancias: primero la cancelación de los contratos riesgo celebrados

⁴⁸Cfr. PEMEX, *Cronología: Historia de Petróleos Mexicanos*, [en línea] <http://www.pemex.com/acerca/historia/Paginas/default.aspx> [consulta: 3 de abril 2019].

durante el gobierno de Miguel Alemán y segundo, la creación del Instituto Mexicano del Petróleo.

7. Los años finales del sexenio de Luis Echeverría Álvarez (1970- 1976), se caracterizaron por la gran inversión en la industria petrolera, pero también porque México se transformó en un exportador de crudo a otros países, principalmente a los EEUU. Asimismo, como consecuencia de los empréstitos y de la crisis económica y financiera mundial, el país entró en una profunda crisis económica. Echeverría devaluó el peso y el gobierno mexicano comenzó a recurrir al Fondo Monetario Internacional para resolver los problemas financieros.

Sin embargo, la historia cambió en 1971, cuando el pescador Rudecindo Cantarell Jiménez descubre en Campeche, el mega yacimiento de petróleo más importante del país y en su momento uno de los más grandes del mundo, con unas reservas de 40 mil millones de barriles de crudo.

8. En el gobierno de José López Portillo (1976- 1982), Cantarell empieza a producir sus primeros barriles de petróleo, incrementando enormemente la producción petrolera de la empresa: 749 mil barriles diarios en la década de los setenta, 2.4 millones de barriles en los ochenta⁴⁹ y por ende, la industria llegó a desempeñar un papel tan importante para los ingresos y el desarrollo del país, que para 1980 se convirtió en un problema de petrolización de las finanzas públicas.⁵⁰
9. En el gobierno de Miguel de la Madrid (1982- 1988), se realiza una reforma constitucional en 1983 a los artículos 25, 26 y 28, que determinó que el petróleo, los hidrocarburos y la petroquímica básica, constituyen áreas estratégicas de la economía, y única y exclusivamente estarán a cargo del sector público. Una área estratégica, según el párrafo cuarto, del artículo 28 de la Constitución, se refiere a que el Estado tiene exclusividad sobre ella en su funcionamiento, operación y explotación; en cambio, una área prioritaria, faculta al Estado para otorgar concesiones o permisos sobre su funcionamiento, operación y explotación.

⁴⁹ Cfr. Ídem

⁵⁰ Cfr. Tello Macías, Carlos, *op. cit.*, pp. 52 y 23

Sin embargo, el petróleo también se utilizó como garantía para obtener préstamos de gobiernos y organismos financieros internacionales. Para este entonces, las 23 plataformas marinas instaladas en Cantarell producían el 64% del total.⁵¹

10. En el sexenio de Carlos Salinas de Gortari (1988- 1994), se conformó el nuevo modelo empresarial de Pemex. Durante este gobierno se abroga la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos de 1971, y se aprueba en sustitución una nueva, denominada Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios, misma que fue publicada en el DOF el 16 de julio de 1992. La ley mencionada establece cuatro subsidiarias: Pemex-exploración y producción; Pemex refinación; Pemex gas y petroquímica básica; y Pemex petroquímica.
11. Durante el gobierno de Ernesto Zedillo Ponce de León (1994- 2000), la política petrolera fue marcada por la crisis financiera de principios de 1995. La devaluación y la crisis, obligaron al gobierno mexicano a solicitar apoyo internacional. Por lo que en este sexenio, Pemex puso en marcha los contratos de servicios múltiples, que permiten a una empresa extranjera explorar, extraer, procesar gas natural, elaborar gas metano y otros petroquímicos básicos.
12. Durante el gobierno de Vicente Fox Quesada (2000- 2006), los impuestos petroleros representaron 36.5% del total de los ingresos ordinarios gubernamentales. Sin embargo, pese a registrar un crecimiento extraordinario, no se destinaron a impulsar un mayor crecimiento de la inversión pública, cuya importancia había disminuido a 13% en el gasto público, nivel que se había estabilizado desde 1999 y que significaba una pérdida relativa del 60%, respecto a la importancia que había alcanzado en 1980.⁵² Por otro lado, Cantarell entró en su punto máximo de extracción, por sí solo representó más del 63% de la producción total de la empresa y produjo más de 3 millones de barriles para el 2004. Por tal razón, Pemex intensificó sus actividades petroleras, con la finalidad de ampliar la producción petrolera de la empresa y restituir las reservas de hidrocarburos ante la caída de la producción de Cantarell. Asimismo,

⁵¹ Cfr. PEMEX, *Cronología: Historia de Petróleos Mexicanos*, op. cit.

⁵² Cfr. Colmenares Francisco, *Petróleo y crecimiento económico en México 1938-2006*, Economía UNAM, vol.5 no.15 México, septiembre- diciembre 2008, p. 60 [en línea] http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-952X2008000300004, [consulta 4 de abril 2019].

el Congreso de la Unión autorizó un nuevo régimen fiscal para la empresa, con el propósito de liberar recursos adicionales para invertir en una escala mayor en la exploración y desarrollo de nuevos yacimientos de petróleo crudo y gas natural.⁵³

13. Durante el gobierno de Felipe Calderón Hinojosa (2006- 2012), debido a la baja capacidad del gobierno de cobrar impuestos, los ingresos presupuestarios del sector público de México -en 2007 ascendieron a 25.5% del PIB-, dependieron en gran medida de los ingresos petroleros, que aportaban el 9.6% del PIB. En 2007, los Ingresos del Sector Público ascendieron aproximadamente a 2.5 billones de pesos, que representaron 25.5% del PIB de ese año.

A su vez los ingresos petroleros se subdividen en los ingresos propios de Pemex y los que se transfieren al Gobierno Federal, en 2007 los segundos ascendieron a 5.78% del PIB, representando 60% de los ingresos petroleros totales; mientras que los ingresos propios de Pemex alcanzaron 3.84% del PIB, contribuyendo al total con el restante 40%.⁵⁴

Asimismo en abril del 2008, el Ejecutivo propuso una reforma energética con la finalidad de que PEMEX se asociara con empresas extranjeras para explorar y explotar hidrocarburos, actividades petroleras que son exclusivas de la nación, bajo el argumento de que nuestro país no contaba con la infraestructura ni con el presupuesto para continuar explotando petróleo. La reforma impactaba el marco legal de la industria petrolera con la modificación cinco leyes secundarias, sin tocar el artículo 27 de la Constitución. Sin embargo, dicha reforma no fue aprobada en su totalidad, salvo algunas modificaciones estructurales para PEMEX.

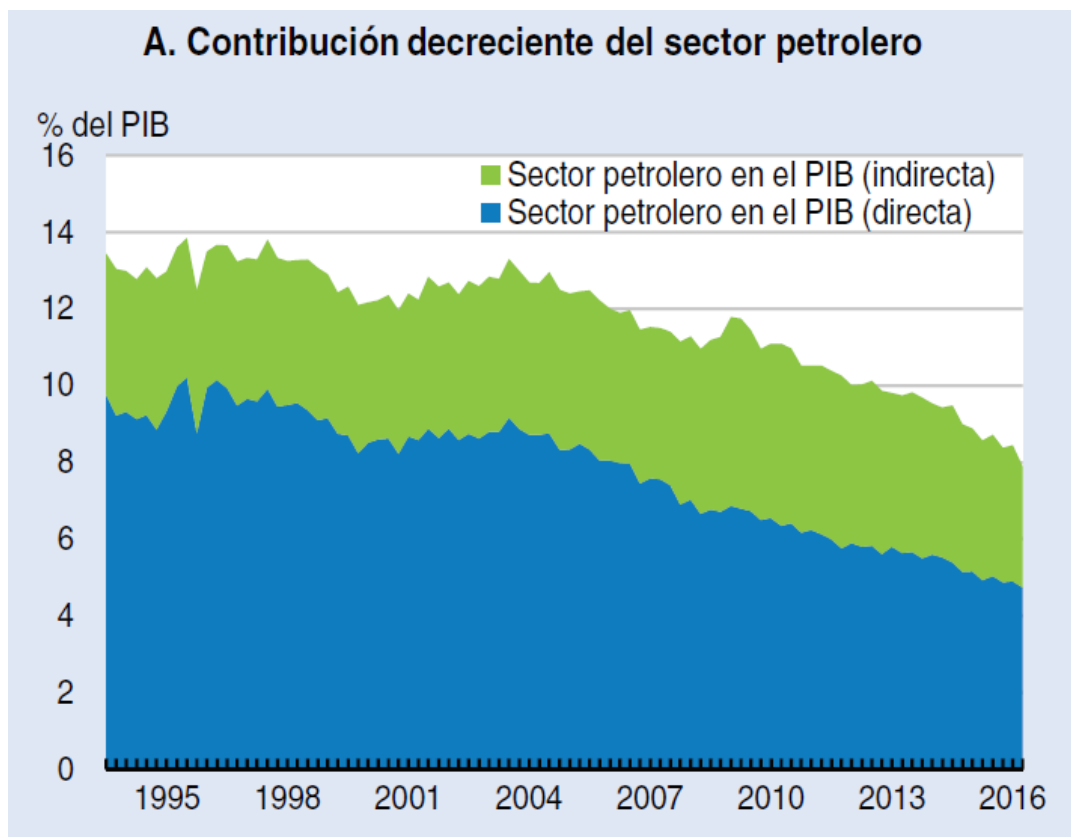
14. Durante el sexenio de Enrique Peña Nieto (2012- 2018), se llevó a cabo la reforma energética que opera actualmente, en el tenor de que durante la última década, la producción de PEMEX disminuyó y su contribución sobre el PIB bajó cerca del 8% en 2016. En cambio, los ingresos tributarios en 2016 abarcaban el 13.5% del PIB; lo anterior en virtud del desplome de los precios del petróleo, la depreciación del peso

⁵³ Cfr. PEMEX, *Cronología: Historia de Petróleos Mexicanos*, op. cit.

⁵⁴ Cfr. Caballero Urdiales, Emilio y Tello Macías, Carlos, *Régimen fiscal de Pemex: Situación actual y propuesta de reforma*, Economía UNAM, México, núm. 354, septiembre- octubre 2008, pp. 1 y 2, [en línea] <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/pdfs/354/01emilioytdello.pdf>, [consulta: 1 de abril 2019].

a raíz de las expectativas del mercado sobre los ajustes en la reserva federal de EEUU, la incertidumbre de las políticas mundiales y los problemas internos de la paraestatal (como la incontrolable corrupción de la que ha sido objeto a lo largo de los años). En este sentido, las siguientes gráficas nos indican el crecimiento y declive del ingreso petrolero (productos petroquímicos y derivados),⁵⁵ así como el declive y crecimiento de los ingresos tributarios:⁵⁶

DECLIVE PETROLERO

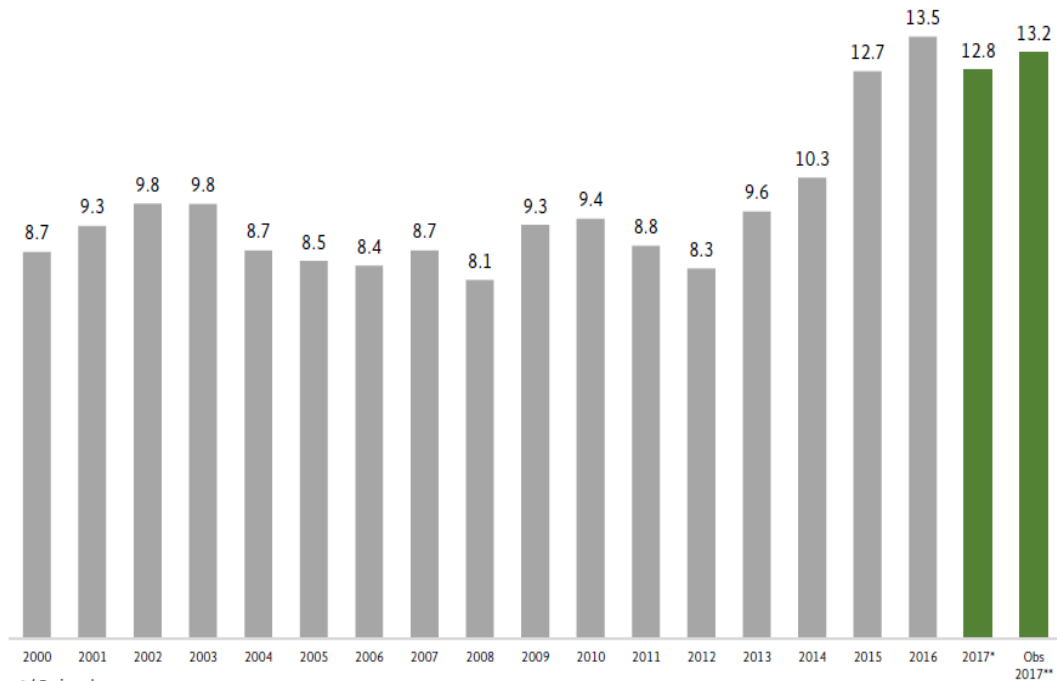


⁵⁵ Cfr. OCDE, *Estudios Económicos de la OCDE México*, 2017, p. 13 [en línea] <http://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf> [consulta: 13 de abril 2018].

⁵⁶ Cfr. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Informe sobre las Finanzas Públicas, México*, p. 2 [en línea] https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2017/ivt/01inf/itinfp_201704.pdf [consulta: 13 de abril 2018].

CRECIMIENTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS

Ingresos tributarios Por ciento del PIB



*/ Estimado.

**/ Como proporción del PIB base 2013.

Fuente: SHCP.

Es decir, entre 2010 y 2017, los ingresos provenientes del sector petrolero, cayeron 6.8% del promedio anual,⁵⁷ lo que indica que la dependencia del petróleo en las finanzas públicas, coloca al país en una situación vulnerable, pues cualquier variación en el precio del petróleo afecta directamente a las finanzas públicas. Asimismo, podemos observar que los ingresos tributarios se han incrementado en los últimos cinco años, en razón de las nuevas políticas recaudatorias. Por estos motivos, en el documento: *Estudios Económicos de la OCDE México*, la organización recomendó a nuestro país separar a Pemex completamente del presupuesto federal para fortalecer la economía nacional, y de igual manera reconoce que el Pacto por México nos coloca como uno de los países a la vanguardia de los reformadores entre otros miembros de la OCDE.

⁵⁷ Cfr. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Análisis del Paquete Económico 2017*, México, 2017, p. 13 [en línea] <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2017/cefp0272017.pdf> [consulta: 13 de abril 2018].

Por dichas razones, el Ejecutivo en turno impulsó el Pacto por México para el sector petrolero, señalando la nula suficiencia financiera para una inversión y bajo el argumento de que el país no cuenta con los recursos tecnológicos para aprovechar las enormes reservas de petróleo y gas con las que cuenta. Así, el 13 de diciembre del 2013 se publicó en el DOF el decreto de reforma constitucional en materia energética, que establece que el Estado llevará a cabo la exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos, mediante el otorgamiento de asignaciones y contratos con particulares nacionales o extranjeros, es decir, PEMEX competirá con otras empresas en el nuevo sector energético y deja de ser una empresa paraestatal, para convertirse en una Empresa Productiva del Estado.

Asimismo, en 2014 se promulgaron las leyes secundarias en materia energética y en 2015 se publicó en el DOF el nuevo estatuto orgánico de Petróleos Mexicanos, así como los acuerdos de creación de las siete empresas productivas subsidiarias, el cual tiene por objeto establecer la estructura, organización básica y las funciones de las distintas áreas que integran a Pemex.⁵⁸

Lo antes referido, nos permite concluir que Pemex ha contribuido a las finanzas públicas en gran medida, y por ende, con la reforma energética disminuirán los ingresos públicos por conceptos petroleros, por lo que la administración debe recurrir a otras fuentes de financiamiento e incluso fortalecerlas, como es el caso de la recaudación de contribuciones, que de igual manera se vio impactada con el citado Pacto por México. Un ejemplo de estas medidas de financiamiento, lo observamos con la reforma fiscal de 2013, que implementa la contabilidad y las revisiones electrónicas, como analizaremos más adelante.

2.4.2 Reforma hacendaria

La reforma hacendaria se vio reflejada en la modificación de diversas leyes fiscales en 2013, tales como: Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley Federal de Derechos, el Código Fiscal de la Federación y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta reforma busca una palanca de desarrollo basada en la eficiencia recaudatoria y de gasto público, el fortalecimiento al federalismo, la

⁵⁸ Cfr. PEMEX, *Cronología: Historia de Petróleos Mexicanos*, op. cit.

transparencia y la revisión de subsidios y regímenes especiales, así como la disminución de la evasión y la elusión fiscal, a través de los siguientes objetivos:⁵⁹

- Aumentar la recaudación y que el cobro de los impuestos sea justo
- Incrementar justa y responsablemente el gasto público
- Reducir la informalidad y la evasión fiscal a través de mecanismos de formalización accesibles para todos
- Nuevas reglas, incentivos y sanciones para los que evadan su obligación
- Incluir mecanismos de control para transparentar y hacer más eficiente el gasto público, así como promover la rendición de cuentas
- Impulsar la economía estimulando la inversión del empleo
- Crear impuestos con responsabilidad social para proteger a la población y al medio ambiente
- Simplificar el pago de impuestos con la eliminación de gravámenes y el uso de nuevas tecnologías para facilitar el cumplimiento fiscal,

Incluso, como podemos observar en la gráfica anterior sobre ingresos tributarios, la recaudación tributaria incrementó a partir de 2015, y para 2017 representaba un 12.6% del PIB, lo cual en gran medida se debe a la implementación de las reformas del paquete hacendario. Aunque consideramos de mayor relevancia para este trabajo, el impacto legal y jurisdiccional de las modificaciones realizadas al CFF, pues se invistió a la autoridad fiscal con mayores facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias con apoyo de las Tecnologías de Información y Comunicación TIC'S, tales como la implementación del Buzón Tributario, la Contabilidad Electrónica, las Revisiones Electrónicas, y la evolución de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet,⁶⁰ tal como lo analizaremos a continuación.

⁵⁹ Cfr. Guerrero Aguirre, Francisco Javier y Amador Hernández, Juan Carlos, *op. cit.* pp. 214, 235 y 236.

⁶⁰ Cfr. Cervantes García, Pablo, *Revisiones electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse*, Puntos Finos, Thompson Reuters, México, Enero 2017, p. 41, [en línea] <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf> [consulta: 13 de abril 2018].

Capítulo 3. Medios electrónicos en las facultades de comprobación fiscal: la revisión electrónica

3.1 Medios electrónicos implementados en la reforma al CFF del 9 de diciembre del 2013

El 9 de diciembre del 2013, se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, que entre otros elementos, incluye la obligación de los contribuyentes de archivar su contabilidad en dispositivos electrónicos e ingresarla de manera mensual a la página del SAT; una nueva facultad de fiscalización vía electrónica; así como la implementación y mejora de diversos mecanismos electrónicos para lograr una interacción más rápida y eficaz entre las autoridades y los contribuyentes.

De conformidad con la exposición de motivos, esta reforma se estimó necesaria en razón del alto grado de incumplimiento de los ciudadanos con sus obligaciones tributarias, la elusión, la evasión de impuestos, el fraude y el crecimiento de la economía informal, por lo que la administración tributaria mexicana asumió el reto de crear mecanismos accesibles de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos, así como la oportunidad de captar nuevos contribuyentes y asegurar su integración al ciclo fiscal. Lo anterior en virtud de que lo que otros dejan de pagar, repercute en el resto de los contribuyentes, y en vista del interés general del Estado, es su deber prevenir, detectar y en su caso, sancionar estas acciones, por lo que se propuso utilizar los beneficios que brindan las TIC'S e implementar mecanismos tecnológicos de uso fiscal, tales como:⁶¹

3.1.1 El buzón tributario

Es un mecanismo ubicado en la página de internet del SAT, a través del cual el contribuyente puede presentar promociones, realizar consultas, recurrir actos o dar cumplimiento a requerimientos; asimismo, la autoridad puede notificar diversos actos administrativos.

⁶¹ Cfr. Cámara de Diputados, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Exposición de motivos*, 9 de diciembre del 2013, pp. LXXII y LXXIII [en línea] http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf [consulta: 20 de abril 2018].

De conformidad con la citada exposición de motivos, el buzón es gratuito y de fácil acceso para los contribuyentes, pues facilita el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y permite una interacción e intercambio de información en tiempo real, para lograr un incremento en la eficacia de las gestiones y el ahorro de tiempo y dinero, toda vez que existían una gran cantidad de trámites que se realizaban en papel y de manera presencial, que representaban una mayor inversión tanto para la administración como para los sujetos pasivos. Incluso, la exposición señala que de conformidad con el SAT, el proceso de notificación personal en 2013 tenía un costo de \$259.00 por diligencia, con una eficiencia del 81% y se requerían de 5 a 30 días a partir de la actuación para concluir el proceso.

Por tal razón, se consideró que los medios electrónicos permitirían disminuir tiempo, costo y vicios de forma, en virtud de que las notificaciones se realizarían de manera inmediata al imponer la obligación a los contribuyentes de ingresar a dicho buzón para notificarse de los actos y trámites de la autoridad. De igual manera, se consideró que el BT otorgaría mayor seguridad jurídica a los particulares en todas sus acciones, pues una vez notificado, el sistema genera un acuse de recibo que señala fecha y hora de recepción.⁶²

Al respecto, actualmente el CFF establece que todas las personas físicas y morales registradas en el RFC, tendrán asignado un BT, por lo que se encuentran obligadas a consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso del SAT, el cual será remitido a través de los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija,⁶³ como el correo electrónico o el envío de mensajes de texto al teléfono celular. Para tales efectos, en caso de que los contribuyentes no elijan alguno de estos medios y no se pueda llevar a cabo la notificación por BT, se actualiza el supuesto de oposición a la diligencia de notificación y los contribuyentes serán notificados por estrados; incluso si el contribuyente lo permite, el SAT podrá autorizar el uso de este instrumento a las autoridades de la administración pública centralizada y paraestatal del gobierno federal, estatal o municipal, o a los organismos constitucionalmente autónomos. Sin embargo, en caso de que las autoridades lleven a cabo sus facultades de fiscalización, la información depositada en el BT

⁶² Cfr. *Ibíd.*, pp. LXXXII y LXXXIII.

⁶³ Cfr. SAT, *Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, regla 2.2.6*, [En línea] http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2018/rmf_2018.aspx [consulta: 20 de abril 2018].

como base de datos, no podrá tener un uso fiscal general, sino únicamente lo podrá hacer en este supuesto.

En este sentido, específicamente las notificaciones electrónicas por mensaje de datos a través del BT, se emitirán anexando el sello digital que les corresponde, y antes de realizarse el contribuyente recibirá un aviso de que tiene una notificación electrónica en el BT; una vez enviada se tendrá por notificado cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en la cual el contribuyente abrió el documento a notificar, que consiste en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al autenticarse en el medio por el cual le hubiesen enviado el archivo o al abrirlo. Sin embargo, si el contribuyente no accede al BT, después de tres días contados a partir de que el documento sea enviado, se le tendrá por notificado al cuarto día.

En cambio, si la notificación es personal y el contribuyente no se encuentra en el domicilio, la autoridad puede comunicar el citatorio a través del BT; posteriormente, si la persona referida o su representante legal no atienden en la fecha y hora señalada en el citatorio y no se localiza a alguien con quien realizar la diligencia, la notificación se hará por BT.

Por otro lado, el citado ordenamiento legal establece que todas las promociones dirigidas a las autoridades fiscales deberán enviarse de forma digital con firma electrónica y mediante el BT. Se debe señalar nombre o razón social, el domicilio fiscal y la clave asentados en el RFC, la autoridad a la que se dirige, el propósito de la promoción y su dirección de correo electrónico para recibir notificaciones. Asimismo, las actuaciones y resoluciones del procedimiento administrativo de ejecución, del recurso de revocación y de las revisiones electrónicas, el requerimiento de la contabilidad, entre otros procedimientos fiscales, se realizarán a través de este mecanismo.

Finalmente, cabe señalar que el CFF establece una sanción de tres meses a tres años de prisión a quien modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el BT, con la finalidad de obtener un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o ingrese de manera no autorizada a dicho buzón.

3.1.2 La firma electrónica avanzada:

La firma electrónica se define como el conjunto de datos y caracteres que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor y verificar que el archivo no

fuese modificado, con lo que brinda seguridad y produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa. Por esa razón, se hizo un mayor uso de la firma electrónica para fines fiscales y se estableció el uso de la firma electrónica avanzada para que los contribuyentes ingresen al BT, en virtud de que ésta garantiza la inalterabilidad, autoría, autenticidad y seguridad de los documentos de los contribuyentes y las actuaciones de las autoridades.

Así, el primer intento del SAT por implementar un mecanismo que permitiera identificar al emisor de un mensaje electrónico, tal como si se tratara de una firma autógrafa, fue en 2004 con el proyecto *Tu firma*, cuyo uso comenzó como optativo, pero en 2005 el CFF lo establecía como obligatorio. Además de autenticar por medios electrónicos a los contribuyentes con la Clave de Identificación Electrónica Confidencial- CIEC, este esquema permitía la expedición de facturación fiscal electrónica y se desarrolló con la finalidad de que los contribuyentes no tuvieran que realizar desplazamientos innecesarios a las instituciones públicas y que el gobierno disminuyera costos de papelería.

La segunda etapa de la firma electrónica comenzó con la denominada Firma Electrónica Avanzada- FIEL, que en virtud de su diseño basado en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o PKI por sus siglas en inglés: Public Key Infrastructure), posibilita identificar al autor del mensaje y verificar que no haya sido modificado, toda vez que se utilizan dos claves para el envío de mensajes: La “clave privada”, que únicamente es conocida por el titular y que sirve para cifrar datos; y la “clave pública”, la cual se encuentra disponible en internet para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos con la que se descifran datos, por lo que brinda seguridad a las transacciones electrónicas de los contribuyentes, pues en términos computacionales, no es posible descifrar un mensaje utilizando una llave que no corresponde.

Por último, actualmente rige la *e.firma*, en la cual el SAT recaba datos biométricos de identidad durante el proceso de trámite, con la finalidad de garantizar el vínculo entre un certificado (que se resguarda en algún dispositivo de almacenamiento) y su titular.⁶⁴ De igual manera, se puede realizar el trámite de obtención de la *e.firma* ante un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México, aunque se requiere que previamente el

⁶⁴ Cfr. León Izquierdo, Enciso, *La implementación de la firma electrónica en México*, Economía informativa, México, núm. 369, julio- agosto, 2011, pp. 98 a 100, [en línea] <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/369/08leonizquierdo.pdf>, [consulta: 21 de abril 2018].

interesado se apersona en el SAT para acreditar su identidad, lo cual en el caso de las personas físicas, no podrá realizarse mediante apoderado o representante legal, pues en ningún caso los prestadores de servicios de certificación podrán emitir un certificado sin que previamente el SAT acredite al interesado; empero, mediante reglas de carácter general, podrían relevarlos de la comparecencia personal para la renovación del certificado.

Respecto al uso fiscal de la *e.firma*, el art. 17-D del CFF establece:

- Los documentos digitales que se presenten ante la autoridad fiscal, deberán contener la firma electrónica del autor, que cuente con un certificado que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, el cual es expedido por el SAT cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. Este último, publicará en el DOF la denominación de los prestadores de los servicios que autorice, y en su caso, la revocación correspondiente.
- Los actos y resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario del SAT competente, a la cual le son aplicables las disposiciones y elementos señalados anteriormente, para efectos de su emisión, valor probatorio y regulación.

Como podemos observar, mediante la firma electrónica se permite despersonalizar algunos trámites con la misma validez de una firma autógrafa, por lo que sin duda este esquema de firma conlleva celeridad y ahorro para ambas partes. Sin embargo, puede darse el caso de usurpación de identidad para hacer trámites ante las autoridades fiscales o financieras, pues la autenticación es mediante el dispositivo electrónico en donde se almacene la *e.firma* y la contraseña, que pueden ser sustraídas y usadas sin la voluntad del titular.

3.1.3 El Comprobante Fiscal Digital por Internet:

El primer indicio de digitalización de facturas, fue el Comprobante Fiscal Digital CFD, que surgió como una factura o recibo para comprobar ingresos y egresos por medios electrónicos y podía ser generada por el propio contribuyente o por un tercero autorizado.

Así, el CFD se implementó en el CFF, mediante decreto del 5 de enero del 2004; después en 2006, se dispuso que el SAT y los proveedores autorizados emitirían los comprobantes

digitales; hasta que en 2010 se generaron los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet- CFDI- y posteriormente, con la reforma al CFF de 9 de diciembre de 2013, se les declaró como el único medio de comprobación fiscal, en virtud del control de datos que ofrece, pues se trata de un documento electrónico que describe y otorga soporte a las operaciones comerciales realizadas por una persona física o moral, permitiendo al contribuyente llevar a cabo la deducción de sus erogaciones y el acreditamiento del impuesto trasladado con la certeza de su veracidad, pues cada factura electrónica cuenta con: Un sello digital que le da validez ante el SAT; una cadena original que funciona como un resumen del contenido de la factura (archivo XML) y que funge como respaldo ante el fisco; así como un folio que indica el número de la transacción realizada por el vendedor.

Lo anterior se planteó con la finalidad de modernizar los esquemas de comprobación fiscal para:

- a) Evitar la elusión y la evasión, ya que se identificó que en esta última, el uso de comprobantes fiscales emitidos en papel daba lugar a deducciones sustentadas en operaciones inexistentes y en facturas apócrifas, derivadas de su falsificación y comercialización ilegal, lo cual erosiona la base del impuesto y origina la solicitud de devoluciones de impuestos indebidas;⁶⁵
- b) Para reducir cargas y costos a los contribuyentes simplificando sus procesos contables y facilitando la revisión y la conciliación de sus gastos en el cálculo de las contribuciones;
- c) Con el objetivo de que las autoridades fiscales cuenten con dicha información sin necesidad de solicitarla y sin que los sujetos pasivos la proporcionen nuevamente, por lo que la autoridad contará con información fidedigna de las operaciones realizadas por los contribuyentes, cuando sean objeto de una deducción.⁶⁶

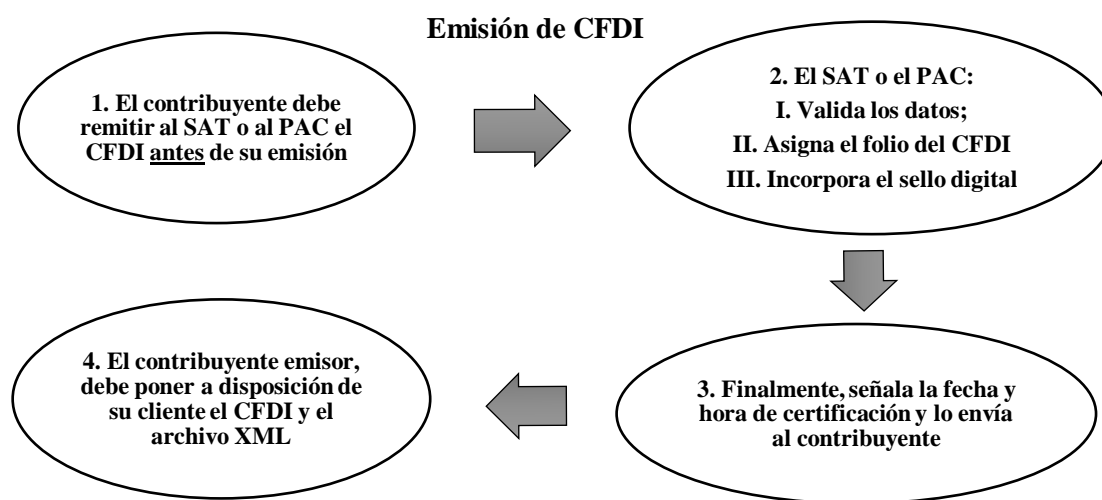
En este sentido, las leyes fiscales establecen la obligación de emitir CFDI dependiendo de los actos o actividades que realicen los contribuyentes, por los ingresos que reciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen –como lo especifican los artículos 29 y 29 A del CFF-. Así, para poder emitirlos es necesario que los contribuyentes tengan un certificado de

⁶⁵ Cfr. Macías Valadez Treviño, Francisco Javier, *Medios electrónicos en materia fiscal: la eliminación del papel*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017, p. 111.

⁶⁶ Cfr. Cámara de Diputados, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, op. cit., pp. LXXXVIII y LXXXIX.

e.firma vigente; que tramiten ante el SAT el certificado para el uso de sellos digitales; que en caso de requerirlo, contraten a un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC), para que agregue al documento el sello de certificación o “timbre”, aunque dependiendo del tipo de contribuyente, esa certificación puede ser realizada por el SAT.⁶⁷

De esta manera, una vez que le sea permitido otorgar CFDI, deberá seguir el siguiente procedimiento:



En caso de que un proveedor de certificación PAC incumpla con sus obligaciones, el SAT puede revocar la autorización, para tener la seguridad de que los contribuyentes reciben CFDI debidamente certificados y para obligar al proveedor a poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal, por lo que el contribuyente sería capaz de verificar la validez y existencia legal del mismo a través de la página del SAT de manera gratuita.

⁶⁷ De conformidad con el art. 29, fracción IV, segundo párrafo del CFF, los proveedores de certificación son autorizados por el SAT para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello al CFDI, por lo que deben cumplir con las obligaciones y los requisitos establecidos en el CFF, su reglamento y en las RMF, en caso contrario, su autorización podrá ser revocada por dicho órgano desconcentrado.

Asimismo, en vez de expedir certificados con apoyo de un tercero –PAC-, los siguientes contribuyentes pueden optar por emitir sus CFDI por medios propios a través del portal del SAT, con las herramientas *mis cuentas*⁶⁸ y *mi contabilidad*,⁶⁹ respectivamente:

- Los contribuyentes del RIF- mediante la aplicación *mis cuentas*
- Las personas físicas con actividad empresarial y profesional, cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de dos millones de pesos- mediante la aplicación *mis cuentas*
- Personas físicas con actividad empresarial y profesional que rebasen de cuatro millones de pesos- mediante la aplicación *mi contabilidad*
- Personas físicas con ingresos por arrendamiento- cuando opten por la deducción del 35% de la LISR, mediante la aplicación *mis cuentas*
- Personas físicas con ingresos por arrendamiento- cuando opten por la deducción del 35% de la LISR y escojan la aplicación *mi contabilidad*, en vez de *mis cuentas*
- Los contribuyentes personas físicas que hubieren percibido en el ejercicio inmediato anterior ingresos en una cantidad igual o menor a cuatro millones de pesos, o que se inscriban en el RFC, en el ejercicio 2018 y estimen que sus ingresos no rebasarán la citada cantidad, mediante la aplicación *mis cuentas*
- Las asociaciones religiosas- mediante la aplicación *mis cuentas*

A estos comprobantes también se les incorpora el sello digital del SAT y es válido para deducir, acreditar e incluso podrán imprimirse y obtener el archivo XML, por lo que quienes usan este mecanismo, no están obligados a entregar materialmente ese archivo.

Por otro lado, en razón de los elementos de seguridad y validación que revisten el proceso de expedición de un CFDI, pueden encontrarse los siguientes beneficios:

1. El documento no puede ser modificado una vez timbrado por el SAT o en su caso por el PAC
2. El uso del sello digital y de la *e.firma*, permite acreditar la autoría del CFDI
3. Es único en virtud del registro realizado por el SAT o en su caso por el PAC

⁶⁸ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, *Regla 2.8.1.5: Mis cuentas*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 2 de marzo 2019].

⁶⁹ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, *Regla 2.8.1.23 Presentación de declaraciones provisionales del ISR y definitivas del IVA de las personas físicas a través del aplicativo “mi contabilidad”*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 2 de marzo 2019].

4. Simplifica la emisión de comprobantes fiscales, pues todo el proceso lo realiza el SAT o en su caso el PAC
5. El PAC declarará de manera inmediata la factura al SAT, por lo que obtendrá el detalle de las bases imponibles e impuestos que se declaren en las operaciones de los contribuyentes
6. Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de la factura que reciban consultando en el portal del SAT, si el número de folio que ampara el CFDI fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en el SAT
7. Si el contribuyente emisor de CFDI, no realizó más de tres declaraciones periódicas estando obligado, desapareció del domicilio fiscal a causa de las facultades de fiscalización, del PAE, o cometió alguna otra infracción, le será restringida la expedición de CFDI, considerándose que también se deja sin efectos el CSD y viceversa.⁷⁰ Cabe señalar que en este caso, podrán desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas, mediante una aclaración que se presenta con la ficha de trámite 47/CFF, aunque no podrán solicitar un nuevo certificado, ni podrán optar por otro medio para expedir CFDI, en tanto no desvirtúen o subsanen dichas irregularidades.
8. El CFDI permite distinguir las operaciones reales de las ficticias, conocer el momento preciso en que ocurran las operaciones y especificar quién recibe un ingreso y quién a su vez ha realizado un gasto, lo que posibilita ampliar la base de contribuyentes y eliminar de la contabilidad toda la información que no corresponde a la entidad, tal como lo establecen los artículos 17- H, fracción X, 79, 81 y 83 del CFF.

Por lo que consideramos que con el uso del CFDI, se puede contrastar la información con las declaraciones; y en su caso, también con los datos obtenidos de las revisiones electrónicas,⁷¹ debido a que se pueden obtener la referencias de ingresos y egresos del contribuyente en el momento en el que se realiza la operación. Es decir, este esquema constituye una gran herramienta para el Fisco como una de las tendencias tributarias de

⁷⁰ Es decir, que cuando se deje sin efectos el CSD, también se entenderá que se restringe el uso del mecanismo a través del cual el contribuyente expida CFDI.

⁷¹ Cfr. Palomino Guerrero, Margarita. *Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales*, en Buitrón Pineda, Miguel (coord.), *Siete décadas de Derecho Tributario, homenaje jurídico al Maestro Ernesto Flores Zavala*, México, Gráfica Premiere, 2015, p. 50.

predicción que señala el documento “Administración tributaria 2017, información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes”, citado en el capítulo anterior, específicamente en el punto 2.1.2.

3.1.4 La contabilidad electrónica o e- contabilidad:

En general, la contabilidad se refiere a la producción y registro de las operaciones de una entidad para obtener información financiera que sirva como base para la toma de decisiones respecto de una empresa. En cambio, la contabilidad electrónica alude a la obligación establecida en el artículo 28, fracción IV del CFF, para que los contribuyentes obligados creen, registren y almacenen su contabilidad en medios electrónicos, con la finalidad de que envíen cada mes al SAT el catálogo de cuentas, la balanza de comprobación y en su caso, las pólizas contables. Esta información será remitida a través del buzón tributario en formato XML,⁷² por lo que es indispensable que el contribuyente cuente con el software y los requisitos necesarios para registrar sus transacciones en dicho lenguaje de programación.

En este sentido, de conformidad con la multicitada exposición de motivos de la reforma al CFF de 2013, esta figura se tornó necesaria en virtud de que en 2013, los contribuyentes enfrentaban demasiadas exigencias legales y operativas para realizar el pago de sus impuestos, ya que según el argumento citado de *Doing Business* -elaborado por el Banco Mundial-, en México se destinaban anualmente 337 horas para el pago de contribuciones, a diferencia del promedio mundial que es de 267 horas. Además, el hecho de que existieran diversas modalidades para que los contribuyentes mantuvieran su contabilidad en sistemas manuales, mecánicos y registros electrónicos como según les convenga, generaba una gran variedad de registros de difícil manejo y revisión para la autoridad e incluso para los propios sujetos pasivos.

Por ello, para facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales de manera uniforme y que la autoridad cuente con una contabilidad estructurada para las revisiones fiscales, se propuso:

⁷² Cfr. Un documento XML toma su nombre de la expresión inglesa inglesa eXtensible Markup Language (Lenguaje de Etiquetado Extensible en español), se trata de un lenguaje estándar de programación de uso exclusivo de los sistemas informáticos y no para uso del contribuyente o usuario final. SAT, *Contabilidad en medios electrónicos: Anexo técnico*, 2017, p. 1, [en línea] https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjy8jGsJfiAhVPHqwKHf0tCOcQFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fomawww.sat.gob.mx%2Ffichas_tematicas%2Fbuzon_tributario%2FDocuments%2FDoc.t%25C3%25A9cnico_Cont_Electr%25C3%25B3nica_versi%25C3%25B3n1.3.docx&usg=AOvVaw1JCHlicgoYxuy29IQkULG7, [consulta: 10 de abril, 2018].

- a) Eliminar la información que los contribuyentes no tendrían que proporcionar mediante declaración informativa, en virtud de que la autoridad contará con ella a través de los CFDI;
- b) Solicitar a los contribuyentes que almacenaran su contabilidad en mecanismos electrónicos de forma esquematizada;
- c) La implementación de un método electrónico estándar para la entrega de la información contable, para que las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales remitan su contabilidad, pues se consideró que este esquema simplificaría y facilitaría el cumplimiento para el 66% de los contribuyentes emisores de facturas aproximadamente.⁷³

En este orden de ideas, actualmente las bases de datos para almacenar, e incluso para generar la contabilidad, son electrónicos, entre ellos la obligación de la e- contabilidad, tal como se señala a continuación:

1. No se encuentran obligadas a llevar contabilidad las personas físicas que obtengan ingresos por: salarios, o por ingresos por intereses, o ingresos esporádicos, como premios y enajenación de bienes.
2. Contabilidad electrónica o *e- contabilidad*: Se refiere al envío de archivos de las transacciones registradas en medios electrónicos, que realiza una persona física o moral; se envía en formato XML, a través del Buzón Tributario o a través del portal “Trámites y Servicios”, del portal del SAT, dentro de la opción denominada “Trámites”. Así, los contribuyentes obligados a remitir su contabilidad por BT son:
 - Personas físicas con actividad empresarial y personas físicas con actividades profesionales, únicamente cuando tengan ingresos superiores a dos millones de pesos y no opten por el uso de la aplicación *mi contabilidad*
 - Las personas morales en general, están obligadas a remitir contabilidad electrónica
 - Las siguientes personas morales están exentas de enviar e-contabilidad, excepto cuando realicen actividades empresariales: la Federación, las entidades, los municipios; las entidades de la actividad paraestatal; los

⁷³ Cfr. Cámara de Diputados, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Exposición de motivos, op. cit.* pp. LXXXVI, LXXXVII.

sindicatos de obreros; las donatarias autorizadas y las asociaciones religiosas, siempre y cuando registren sus operaciones mediante *mis cuentas*⁷⁴

3. Mis cuentas: Es una aplicación que se encuentra en el portal del SAT, para que los contribuyentes realicen sus operaciones contables, tales como capturar sus ingresos y sus gastos, emitir, consultar y en su caso, cancelar facturas electrónicas. De conformidad con la RMF vigente, pueden utilizarla:⁷⁵

- Los contribuyentes del RIF, así como las personas físicas con actividad empresarial y profesional que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de dos millones de pesos
- Los demás contribuyentes que tengan la opción de acceder, como es el caso de las personas físicas que hubieren percibido en el ejercicio inmediato anterior, ingresos iguales o menores a cuatro millones de pesos, o que se inscriban en el RFC, en el ejercicio 2018 y estimen que sus ingresos no rebasarán dicha cantidad; así como las Asociaciones Religiosas del Título III de la Ley del ISR
- Las siguientes personas morales, cuando no realicen actividades empresariales: la Federación, las entidades, los municipios; las entidades de la actividad paraestatal; los sindicatos de obreros; las donatarias autorizadas⁷⁶ y las asociaciones religiosas
- Quienes tributen en el régimen de arrendamiento, únicamente cuando opten por la deducción del 35% establecida en el art. 115 de la LISR y sus ingresos no excedan de cuatro millones de pesos

4. Mi contabilidad: Se trata de otra aplicación del portal del SAT para que algunos contribuyentes realicen sus operaciones contables en línea, es decir, presenten sus pagos provisionales del ISR y definitivos del IVA, en el cual deberán manifestar los

⁷⁴ Cfr. SAT, *Infografía contabilidad electrónica*, [en línea] <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/Paginas/documentos/infografia.pdf> [consulta: 6 de marzo 2019].

⁷⁵ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, *Regla 2.8.1.5: Mis cuentas*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 6 de marzo 2019].

⁷⁶ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, *Regla 2.8.1.2, Contabilidad electrónica para donatarias autorizadas*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 6 de marzo 2019].

ingresos y gastos amparados en sus CFDI, que servirán para generar de forma automática la determinación del ISR e IVA.⁷⁷ Los contribuyentes que pueden optar por su uso, siempre y cuando no utilicen el aplicativo “mis cuentas” son:

- Las personas físicas con actividad profesional o empresarial y profesional, cuyos ingresos rebasen de cuatro millones de pesos
- Personas físicas con actividad empresarial y profesional, con ingresos de dos a cuatro millones de pesos, que no optaron por utilizar *mis cuentas*
- Las personas físicas con ingresos por arrendamiento que no optaron por utilizar *mis cuentas*
- Las personas morales de Sociedades por Acciones Simplificadas, únicamente cuando estén constituidas por personas físicas que tengan ingresos menores a cinco millones de pesos

Asimismo, en caso de optar por el uso de mi contabilidad, los contribuyentes personas físicas⁷⁸ y personas morales⁷⁹ que opten por determinar y presentar el pago provisional del ISR y el definitivo de IVA, del periodo de que se trate, clasificando los CFDI de ingresos y gastos en *mi contabilidad*, quedarán relevados de cumplir con las siguientes obligaciones:

- Enviar la contabilidad electrónica e ingresar de forma mensual su información contable, en términos de lo señalado en el artículo 28 del CFF
- Presentar la Información de Operaciones con Terceros (DIOT) a que se refiere el artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA

Lo anterior en virtud de que el SAT contará con los datos necesarios para hacer las revisiones correspondientes.

⁷⁷ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, Regla 2.8.1.23 *Presentación de declaraciones provisionales del ISR y definitivas del IVA de las personas físicas a través del aplicativo “mi contabilidad”*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 7 de marzo 2019].

⁷⁸ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, Regla 2.8.1.25 *Facilidades para los contribuyentes que clasifican sus CFDI en el aplicativo “mi contabilidad”*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 7 de marzo 2019].

⁷⁹ Cfr. SAT, Visor Resolución Miscelánea Fiscal 2018, Regla 3.21.6.4, *Facilidades para los contribuyentes que tributen conforme al Título VII, Capítulo VIII de la LISR*, [en línea] http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/miscelanea_fiscal_18/ [consulta: 7 de marzo 2019].

Es decir, la autoridad fiscal tiene diversas formas de obtener la información contable de los contribuyentes, pero nosotros nos enfocaremos en el uso fiscalizador de la información contable que la autoridad tiene en su poder, proveniente de la e- contabilidad. Por ello, es necesario señalar que la documentación que los sujetos obligados deben remitir al SAT conforme a la contabilidad electrónica, no se refiere a otro esquema contable, ni tampoco significa que los contribuyentes deberán llevar dos tipos de contabilidades, sino que alude a que la información solicitada se tomará de la contabilidad general; es decir, son datos con los que ya se cuenta y que de conformidad con el *mini sitio de contabilidad electrónica del SAT*, corresponden a:⁸⁰

A) Catálogo de cuentas: Se trata de una lista analítica y ordenada de las cuentas o partidas que se emplean en el registro de las operaciones contables de la empresa, es decir, se detallan los números y nombres de las cuentas en activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden aplicables a la contabilidad de una entidad económica.⁸¹

Este catálogo facilita el registro diario de las operaciones en el trabajo contable para realizar los estados financieros de una empresa, en virtud de que proporciona los elementos necesarios para el adecuado orden y clasificación de las cuentas contables, (mismas que pueden definirse como el registro de los aumentos y disminuciones que sufre un valor como consecuencia de las operaciones de la empresa).

De conformidad con la RMF, regla 2.8.1.6, al catálogo de cuentas utilizado en el período, se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el Anexo 24 apartado A, inciso a), y los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

Por lo que el catálogo de cuentas, será el archivo que se tomará como base para

⁸⁰ Cfr. SAT, *minisitio de contabilidad electrónica*, [en línea] <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/Paginas/default.htm>, [consulta: 10 de abril, 2018].

⁸¹ Cfr. SAT, *Contabilidad electrónica/ Catálogo de cuentas*, [en línea] <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/paginas/01-2.htm> [consulta: 27 de enero 2018].

asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, así que los contribuyentes deberán cerciorarse de que el número de cuenta asignado, corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un período determinado. Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro de cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

Finalmente, de conformidad con la regla 2.8.1.7., fracción I, el catálogo de cuentas se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación y en caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación, del mes en el que se realizó la modificación.

- B) Balanza de comprobación: Se trata de un reporte que enlista saldos iniciales y los movimientos del período (sobre deudores y acreedores), que generan los saldos finales de todas las cuentas de mayor (aquella cuenta en donde se registran las operaciones de las cuentas contables de la empresa de manera cronológica y en concordancia con el libro de diario).⁸² A través de esta balanza, se comprueba la igualdad de movimientos (sumándose por columnas separadas), para que con los saldos obtenidos se creen los estados financieros.

De igual manera, para efectos de la e- contabilidad, se prepara esta balanza para demostrar la afectación de las distintas cuentas y poder verificar que los saldos deudores de las cuentas, sumen exactamente lo mismo que los saldos acreedores, de modo que se produzca el balance o equilibrio contable.⁸³

De conformidad con las RMF para 2018, regla 2.8.1.6, la balanza de comprobación debe incluir saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada

⁸² Cfr. Morales Armenta, Arturo y Tapia Iturriaga, Carme Karina, *Todo lo que debe saber sobre contabilidad electrónica, aspectos fiscales- financieros, caso práctico*, Publicaciones empresariales UNAM, México, FCA Publishing, 2016, p. 32.

⁸³ Cfr. SAT, *Contabilidad electrónica/ Balanza de comprobación*, [en línea] <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/paginas/01-3.htm> [consulta: 27 de enero 2018].

una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24 publicado en el Portal del SAT. Asimismo, **la balanza de comprobación deberá reflejar los saldos de las cuentas que permitan identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados; las cuentas de ingresos deberán distinguir las distintas tasas, cuotas y las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF.**

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

- C) Pólizas contables: Es un documento en el que se asientan las operaciones efectuadas por una empresa, incluyendo el respaldo para su identificación como: notas, fichas de depósito, vales, cheques e incluso CFDI.

Para efectos de la e- contabilidad, el SAT requerirá el envío electrónico de sus pólizas y auxiliares cuando esté ejerciendo sus facultades de fiscalización directamente al contribuyente o a un tercero relacionado y cuando el contribuyente solicite compensaciones de saldos a favor o devoluciones de impuestos.⁸⁴

Así, de conformidad con las RMF para 2018, regla 2.8.1.6, deberán enviarse las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

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

⁸⁴ Cfr. SAT, *Contabilidad electrónica/ Balanza de comprobación*, [en línea] <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/paginas/01-4.htm> [consulta: 27 de enero 2018].

deberá incluirse la clave en el RFC de éste, conforme al Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del SAT. De igual manera, estos anexos señalan que cuando no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá relacionar todos los folios fiscales, la clave en el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza, a través de un reporte auxiliar. **Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad.**

En este sentido, debemos recordar que el decreto que establece diversos medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, fue publicado el 9 de diciembre del 2013, entró en vigor el 1º de enero del 2014 y se señaló que el envío de la contabilidad sería de manera gradual a partir del 2015. Sin embargo, su implementación fue postergada con diversas prórrogas para su cumplimiento, por lo que a partir de noviembre del 2016, comenzó el envío de la contabilidad electrónica.

Finalmente, los contribuyentes que modifiquen posteriormente la información de los archivos ya enviados para subsanar errores u omisiones, efectuarán la sustitución de estos a través del envío de los nuevos archivos, dentro de los cinco días posteriores a aquél en que tenga lugar la modificación de la información por parte del contribuyente. De igual manera, cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a internet, podrán acudir a cualquier Administración General de Servicios al Contribuyente- ADSC, en donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde las salas de internet.

De este breve análisis sobre la entrega de la contabilidad electrónica de manera mensual, podemos colegir que la autoridad se allega de elementos para saber cuáles son las contribuciones que se deben pagar, y en su caso, si se pagaron o no. Sin embargo, cabe mencionar que este trabajo no se enfoca en la información proveniente de la e- contabilidad, sino en específico, de su revisión y de los efectos que causan para el contribuyente, como examinaremos más adelante.

3.2 Las revisiones electrónicas

En este contexto, a partir de la reforma al CFF del 9 de diciembre del 2013, se establece una nueva facultad de fiscalización, mediante la cual, las autoridades podrán verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias con base en la información que obra en su poder proveniente de la e- contabilidad, que como hemos mencionado, el contribuyente remitirá de manera mensual al SAT. Como referencia, en la multicitada exposición de motivos se enfatizó en que:

- Una auditoría en papel, implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente, por lo que tarda más tiempo en concluirse, tal como es el caso de las revisiones de gabinete, en donde se notifica de manera personal al contribuyente la solicitud de documentación que revisará la autoridad fiscal en sus propias oficinas, misma que por su volumen es de difícil manejo, por lo que es necesario que la autoridad esté facultada para notificar, requerir, recibir documentación e información del contribuyente, efectuar la revisión y notificar el resultado a través del BT y que el contribuyente atienda de igual manera, con lo que se podría conseguir que el procedimiento de una revisión electrónica dure un máximo de tres meses.
- De conformidad con el documento *Tax administration in OCDE, and Selected Non OECD 2013*, en México se realizan catorce actos de verificación por auditor al año y sólo se audita al 0.6% del total de contribuyentes en promedio.
- Con la información proveniente de la contabilidad electrónica que obre en su poder, y cumpliendo con las formalidades del CFF, la autoridad fiscal podrá efectuar la determinación de hechos u omisiones centrándose en rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones en específico en los que se presuma alguna irregularidad, para lo cual se emitirá una resolución provisional en la que se determinen las posibles contribuciones a pagar (preliquidación), misma que de igual manera se notificará por BT, permitiendo al contribuyente autocorregirse o aportar elementos para desvirtuar esos actos de autoridad. Con esta propuesta, se acortan los plazos de revisión hasta en un 60% y por ende, disminuyen costos en los que incurre el contribuyente para cumplir solicitudes de información.

- Permitir a las autoridades fiscales asegurar los bienes de los responsables solidarios a quienes se les compulse, cuando se nieguen a proporcionar la información, hasta por el monto de las operaciones que la autoridad pretenda comprobar, con la finalidad de que los compulsados no se resistan y se pueda conocer la situación real del revisado.

Derivado de lo anterior, se estableció que la reforma busca “dotar a la autoridad de un marco legal que le permita disminuir la complejidad y los tecnicismos”,⁸⁵ en virtud de que el hecho de otorgar sustento legal a las revisiones electrónicas, permite incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad de la autoridad, tanto con los contribuyentes, como con los responsables solidarios mediante compulsas.

Asimismo, esta nueva modalidad de fiscalización se consideró como un derecho y un beneficio para los contribuyentes para efectos de seguridad jurídica, en razón de que las autoridades fiscales tendrán como obligación informar el desarrollo de todos los procedimientos de revisión, pues antes sólo se conocía la situación fiscal al final de los procedimientos de comprobación; e incluso se estima que con la reforma habrá una mejor comunicación entre el contribuyente y la autoridad; y se contará con la oportunidad de acudir a mecanismos alternos de solución de controversias, como los acuerdos conclusivos o la opción de autocorrección.⁸⁶

Sin duda, esta nueva figura constituye un cambio trascendental en los procedimientos de fiscalización, en razón de que concede ventaja para las revisiones contables a la autoridad fiscal, por lo que en virtud de su relevancia, su análisis será retomado en el siguiente punto.

3.2.1 La revisión electrónica como facultad de comprobación fiscal

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada por el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto de la CPEUM para ejercer:⁸⁷

1.- Facultades de gestión: Cuyo objeto es hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de contribuir con el gasto público, al permitir a la autoridad fiscal: **asistir, controlar o**

⁸⁵ Cfr. Cámara de Diputados, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, *Ibidem*, op. cit. p. LXXIII.

⁸⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. XCVI y XCVII.

⁸⁷ Cfr. Tesis: 2a. CXLVII/2016 (10a.), *Facultades de comprobación y de gestión de las autoridades fiscales. Aspectos que las distinguen*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Enero de 2017, p. 796.

vigilar, en aras de detectar las infracciones en las que incurran los contribuyentes que pretendan defraudar al fisco federal. Estas facultades se encuentran previstas en el CFF, en los artículos:

- a) **Artículo 22.** Verificar la procedencia de las devoluciones de saldos a favor o de pago de lo indebido.
- b) **Artículo 41.** Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes...
- c) **Artículo 41-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos...
- d) **Artículo 41-B.** Las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación...
- e) Asimismo, nuestros tribunales constitucionales han considerado en las tesis aisladas 2a. CV/2016 (10a.), 2a. CXIII/2016 (10a.) y IV.2o.A.145 A (10a.), que cancelar el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes digitales por Internet, regulado en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), del CFF, es una medida que se establece dentro del contexto del ejercicio de las facultades de gestión, particularmente al actuar dentro del control y vigilancia de las operaciones vinculadas con el cumplimiento de diversas obligaciones fiscales. Supuesto con el cual estamos de acuerdo, en virtud de que se trata de un acto derivado de un procedimiento de inspección o verificación, en el cual no se fiscaliza al contribuyente.

2.- Facultades de comprobación: Se refiere a que las autoridades fiscales tienen la facultad de **inspeccionar o verificar** que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros

con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, y en el caso de que detecten irregularidades, **determinarán y liquidarán** las contribuciones omitidas, e incluso podrán **comprobar** la comisión de delitos fiscales. Por otro lado, nosotros agregamos que estas facultades también tienen el propósito de **sancionar** en caso de que en la inspección se descubra que se cometieron infracciones fiscales, toda vez que derivado de un análisis al CFF, es evidente que las facultades de comprobación de las autoridades tributarias tienen tres objetivos:

- a) De inspección: Los procedimientos de fiscalización buscan vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- b) Recaudadora: En caso de detectar omisiones en el pago de contribuciones, se busca recuperar el tributo mediante la determinación líquida del crédito fiscal, que se refiere a la cantidad causada en contribuciones y no pagada.
- c) Punitiva: Las facultades también buscan sancionar el incumplimiento de las obligaciones y preceptos tributarios, así como inhibir la conducta antijurídica; para que en caso de que proceda, se denuncie ante la jurisdicción penal la posible comisión de un delito, tal como lo señala el rubro del artículo 67 del CFF, al establecer lo siguiente:

Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que...

Entonces, con las facultades de comprobación también se procura sancionar las conductas contrarias a las leyes fiscales, y reprimir dichos actos antijurídicos a través de las multas establecidas en el título IV del CFF, titulado: *De las infracciones y delitos fiscales*, específicamente el artículo 81, referente a las infracciones relacionadas con el pago de contribuciones; y el 83, relacionado con las infracciones referentes a llevar la contabilidad. Cabe señalar que ambas infracciones pueden ser descubiertas en el procedimiento de fiscalización de las autoridades fiscales.

En este tenor, podemos señalar que cuando la determinación del crédito fiscal ha sido realizada por las autoridades fiscales, las multas y los accesorios forman parte del crédito, en

virtud de que el monto total incluye a ambas, tal como lo establece el artículo 66 del CFF, que refiere que cuando se autorice el pago a plazos, el contribuyente debe:

II. Pagar el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

Asimismo, el artículo 42 del CFF enumera las siguientes facultades de comprobación o fiscalización:

- a) **Artículo 42, frac. I.** Rectificar errores en declaraciones
- b) **Artículo 42, frac. II.** Requerir la contabilidad para su revisión
- c) **Artículo 42, frac. III.** Practicar visitas domiciliarias
- d) **Artículo 42, frac. IV.** Revisar dictámenes de Contadores Públicos
- e) **Artículo 42, frac. V.** Practicar visitas para verificar comprobantes, RFC, obligaciones aduaneras, marbetes o precintos
- f) **Artículo 42, frac. VI.** Practicar avalúo o verificaciones físicas
- g) **Artículo 42, frac. VII.** Recabar datos de empleados públicos y fedatarios
- h) **Artículo 42, frac. IX.** Practicar revisiones electrónicas
- i) **Artículo 42, frac. IX.** Revisar número de operaciones, valor, fecha y hora por concepto de ingresos

Como podemos observar, la revisión electrónica se encuentra dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, específicamente en el artículo 42 del CFF, en la fracción IX y su procedimiento se desglosa en el artículo 53- B, del mismo ordenamiento. Sin embargo, la legalidad y constitucionalidad del artículo referido ha sido controvertida en diversas instancias, razón por la cual se ha modificado para mejorar algunos aspectos y subsanar inconstitucionalidades reconocidas por la SCJN, por lo que consideramos necesario señalar las reformas que ha sufrido este artículo en el siguiente cuadro:

ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2013 Decreto del 9-12-2013 en el DOF	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2016 Decreto del 18-11-2015	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2018 Decreto del 30-11-2016
<p>Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:</p>	<p>Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:</p>	<p>Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:</p>
<p>I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.</p>	<p>I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal. El oficio de preliquidación se considerará definitivo, sólo en los supuestos de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal propuesto o bien, cuando no ejerza el derecho a que se refiere la fracción II de este artículo o cuando ejerciéndolo, no logre desvirtuar los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional.</p>	<p>I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.</p>
<p>II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.</p> <p>En caso de que el contribuyente acepte la preliquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en</p>	<p>II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.</p> <p>En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir</p>	<p>II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un <u>plazo de quince días</u> siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.</p> <p>En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por</p>

ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2013 Decreto del 9-12-2013 en el DOF	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2016 Decreto del 18-11-2015	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2018 Decreto del 30-11-2016
<p>el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.</p>	<p>su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.</p>	<p>corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.</p>
<p>III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:</p> <p>a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.</p> <p>b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.</p>	<p>III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:</p> <p>a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.</p> <p>b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.</p> <p>Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de</p>	<p>III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:</p> <p>a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.</p> <p>b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.</p> <p>El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada</p>

ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2013 Decreto del 9-12-2013 en el DOF	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2016 Decreto del 18-11-2015	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2018 Decreto del 30-11-2016
<p>Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un <u>plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución</u>, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.</p>	<p>cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.</p>	<p>la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.</p>
<p>IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.</p>	<p>IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.</p> <p>En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional y, en su caso, el oficio de preliquidación que se haya acompañado, se volverán definitivos y las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.</p> <p>Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.</p> <p>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.</p>	<p>IV. La autoridad contará con un plazo máximo de <u>cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución</u> con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente; b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2013 Decreto del 9-12-2013 en el DOF	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2016 Decreto del 18-11-2015	ARTÍCULO 53- B CFF VIGENTE 2018 Decreto del 30-11-2016
<p>En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.</p>		<p>Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.</p>
<p>Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.</p>		<p>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.</p>
<p>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.</p>		<p>Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años. <u>El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.</u></p>

Como podemos observar en el cuadro anterior, además de que cambió el orden del artículo por causa de las diversas reformas, se distinguen las siguientes modificaciones sustanciales:

1.- Se especifica que el oficio de preliquidación se adjuntará a la resolución provisional sólo en caso de que los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal, por lo que ahora, la preliquidación constituye una propuesta de pago cuando el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, y no debe entenderse como un requerimiento de pago cuya inobservancia dé lugar a su ejecución a través del PAE.⁸⁸

2.- Se derogaron las presunciones legales de que la resolución provisional y la preliquidación se considerarán definitivas cuando:

- El contribuyente acepte las irregularidades y hechos de la resolución y acepte el pago propuesto en la preliquidación
- En caso de que el contribuyente no se manifieste ni aporte pruebas para desvirtuar la resolución provisional y la preliquidación
- A pesar de que el contribuyente se manifieste y aporte pruebas, no logre desvirtuar la resolución y la preliquidación

3.- Se agrega un plazo de diez días, contados a partir del vencimiento del plazo de quince días señalado en la fracción II, para que, una vez analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad le informe si hay nuevos elementos que deban verificarse (situación que se contemplaba en el inciso a), pero ahora se señala en el rubro de la fracción) y podrá actuar indistintamente conforme a los siguientes supuestos:

a) Realizar un segundo requerimiento, que el contribuyente deberá desahogar en un plazo de diez días.

Asimismo, se elimina el supuesto de que este segundo requerimiento suspenda el plazo de los cuarenta días que tenía la autoridad para emitir y notificar la resolución definitiva.

b) Solicitar información a un tercero, que deberá desahogar en un plazo de diez días. Esta solicitud a un tercero, deberá informarse al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquél en que el tercero la haya aportado.

⁸⁸ Cfr. Tesis: 2ª./J. 158/2016, *Revisión Electrónica. La preliquidación de las contribuciones omitidas constituye una propuesta de pago.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo I, Octubre de 2016, p. 726.

Se agrega el hecho de que el contribuyente podrá manifestar lo que a su derecho convenga sobre la información adicional aportada por el tercero, para lo cual se le otorga un plazo de diez días.

De igual manera, se elimina el supuesto de que esta solicitud de información al tercero, suspenda el plazo de los cuarenta días que tenía la autoridad para emitir y notificar la resolución definitiva.

4.- La fracción IV fue modificada para señalar tres posibilidades distintas de contabilizar los cuarenta días que tiene la autoridad para emitir y notificar la resolución definitiva correspondiente.

5.- Se elimina del artículo la presunción de que, en caso de que el contribuyente no se manifieste ni aporte pruebas para desvirtuar la resolución provisional y la preliquidación, se volverán definitivas y por ende, podrán hacerse efectivas mediante el PAE.

6.- Se agrega un párrafo para señalar el plazo que tiene la autoridad fiscal para finalizar el procedimiento de revisión electrónica, que será de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años.

Cabe señalar, que de conformidad con el artículo 69- F, del CFF, el procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos de revisión electrónica a partir de que el contribuyente presente su solicitud ante la PRODECON.

Así, derivado de la comparación anterior, podemos colegir que una revisión electrónica es una facultad de comprobación, consistente en que el fisco analice en cualquier momento la información que obre en su poder, proveniente de la contabilidad electrónica, sobre uno o varios rubros, de una o varias contribuciones, y en caso de que se detecten irregularidades, la autoridad emitirá una resolución provisional que podrá acompañarse de un oficio de preliquidación, en el caso de que se sugiera el pago de algún crédito fiscal. Sin embargo, a pesar de que la revisión de la documentación fiscal referida, comienza antes de informarle al respecto al contribuyente, no se considera que se inició la facultad de fiscalización en ese momento, pues de conformidad con el artículo 42 del CFF, segundo párrafo, las facultades de comprobación se tienen por iniciadas con el primer acto que se notifique al contribuyente –en el caso de la revisión electrónica, ese primer acto es la notificación de la resolución provisional y la preliquidación-.

En este tenor, es evidente que la e-revisión constituye un esquema diferente al de las demás facultades, en virtud de que en conjunto con la e-contabilidad, se aprovecha el elemento tecnológico con la finalidad de “integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización”,⁸⁹ lo que nuestra SCJN interpreta como una finalidad válida de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, pues busca comprobar el cumplimiento del deber de contribuir al gasto público.

De igual manera, la referida integración de un sistema electrónico, hace referencia a que la autoridad podrá revisar la información que obre en su poder, proveniente de la e-contabilidad, para verificar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales; razón por la cual, la SCJN considera que opera de forma similar a las revisiones de gabinete. Sin embargo, la revisión electrónica se distingue de las demás facultades por la reducción del plazo de conclusión, gracias al uso del BT como medio de comunicación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal;⁹⁰ asimismo, a nuestro parecer se aumenta la celeridad del procedimiento, en razón de que en la revisión electrónica se revisa la información contable del contribuyente sin notificarle previamente. Por lo que, consideramos que esta nueva facultad prescinde de características que en sus similares son fundamentales, tal como lo analizaremos a continuación.

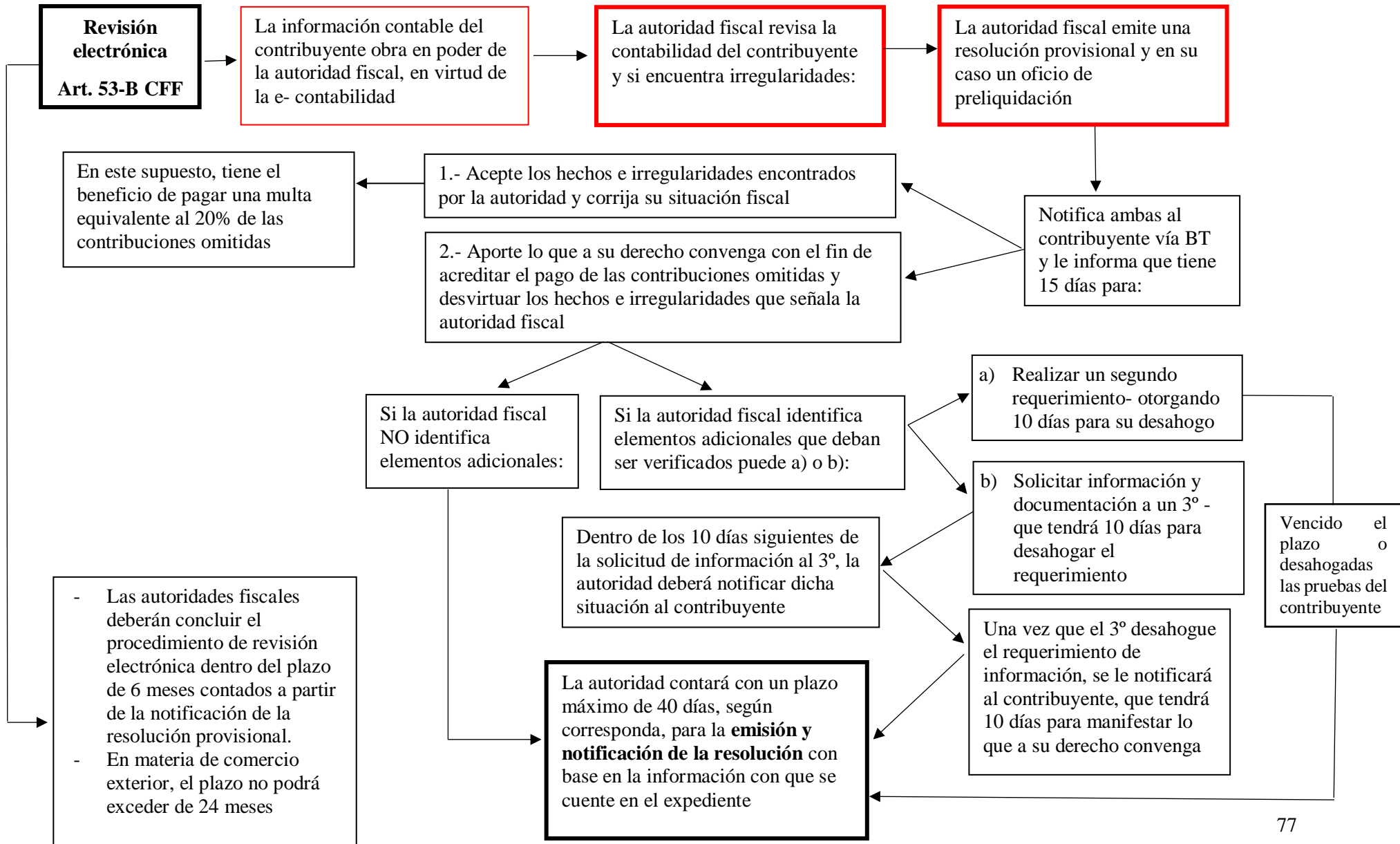
3.2.2 Revisión electrónica, visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión de dictámenes de estados financieros.

Como observamos en el punto anterior, las revisiones electrónicas tienen un esquema sumario que favorece la agilidad de las verificaciones, en comparación con otras facultades de fiscalización como la visita domiciliaria, las revisiones de gabinete y las revisiones de dictámenes de estados financieros. Por lo que consideramos prudente, señalar las diferencias a través de los siguientes esquemas:

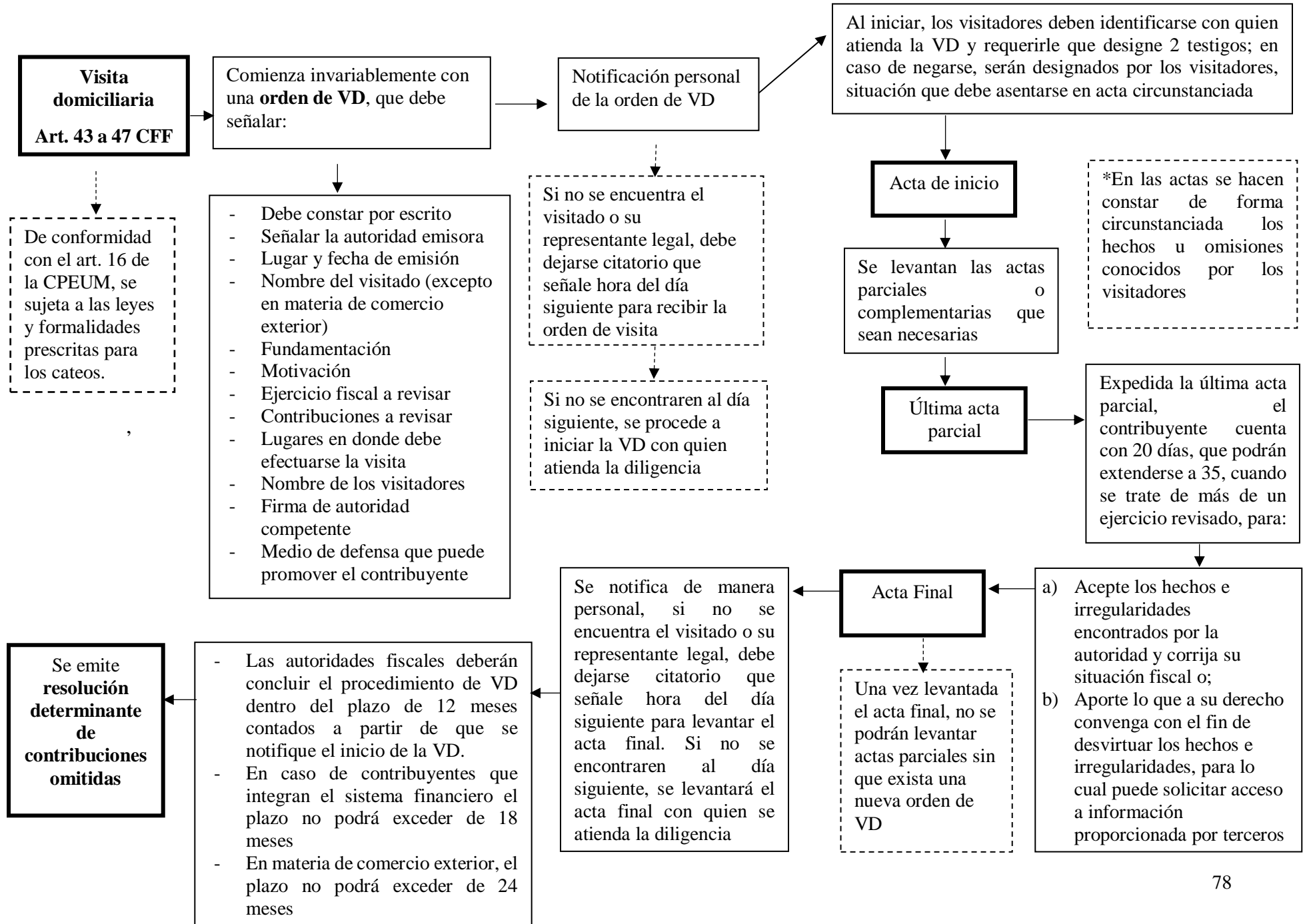
⁸⁹Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, *op. cit.* pp. 71 y 72.

⁹⁰ *Ídem*

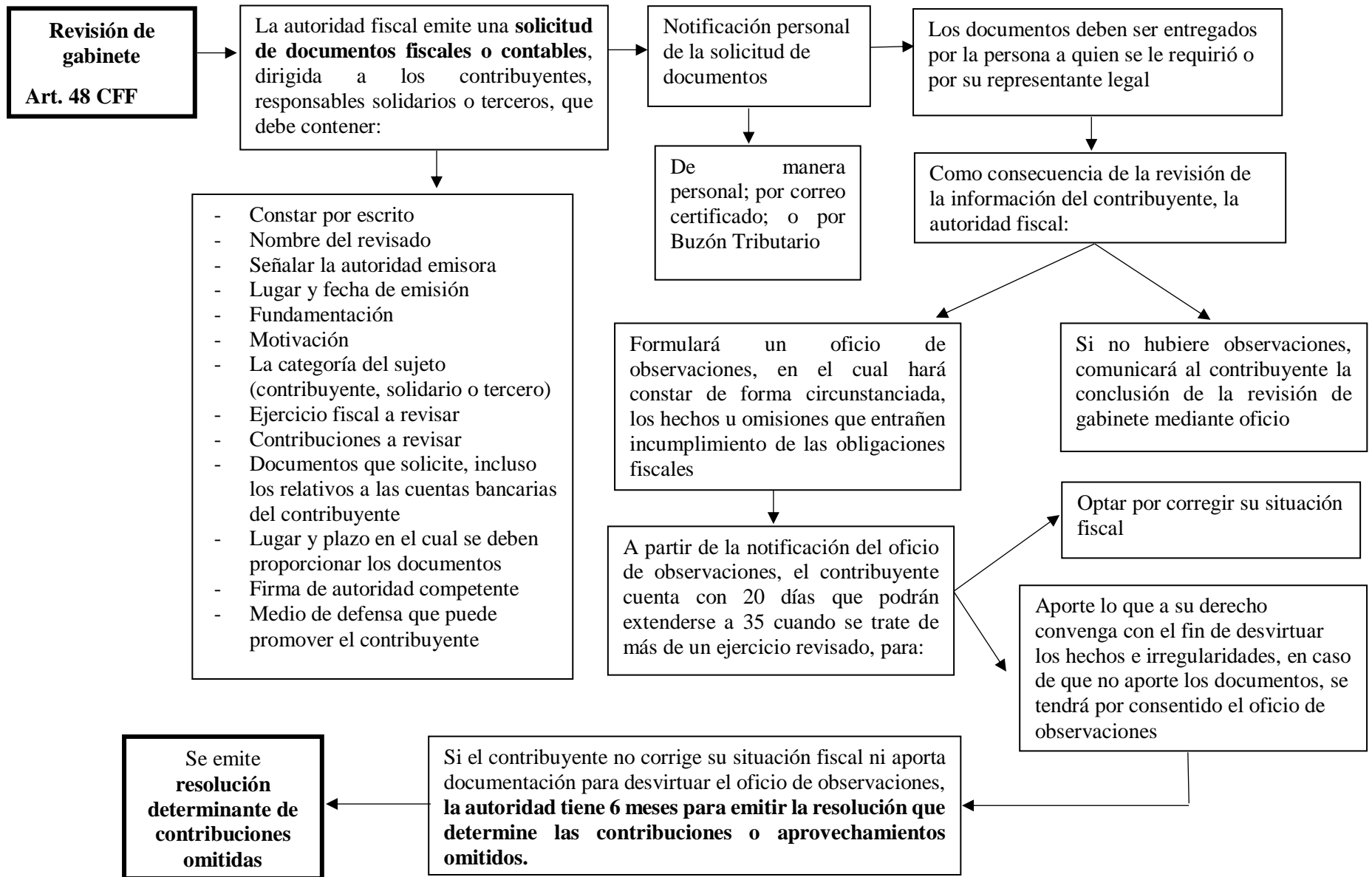
PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN ELECTRÓNICA



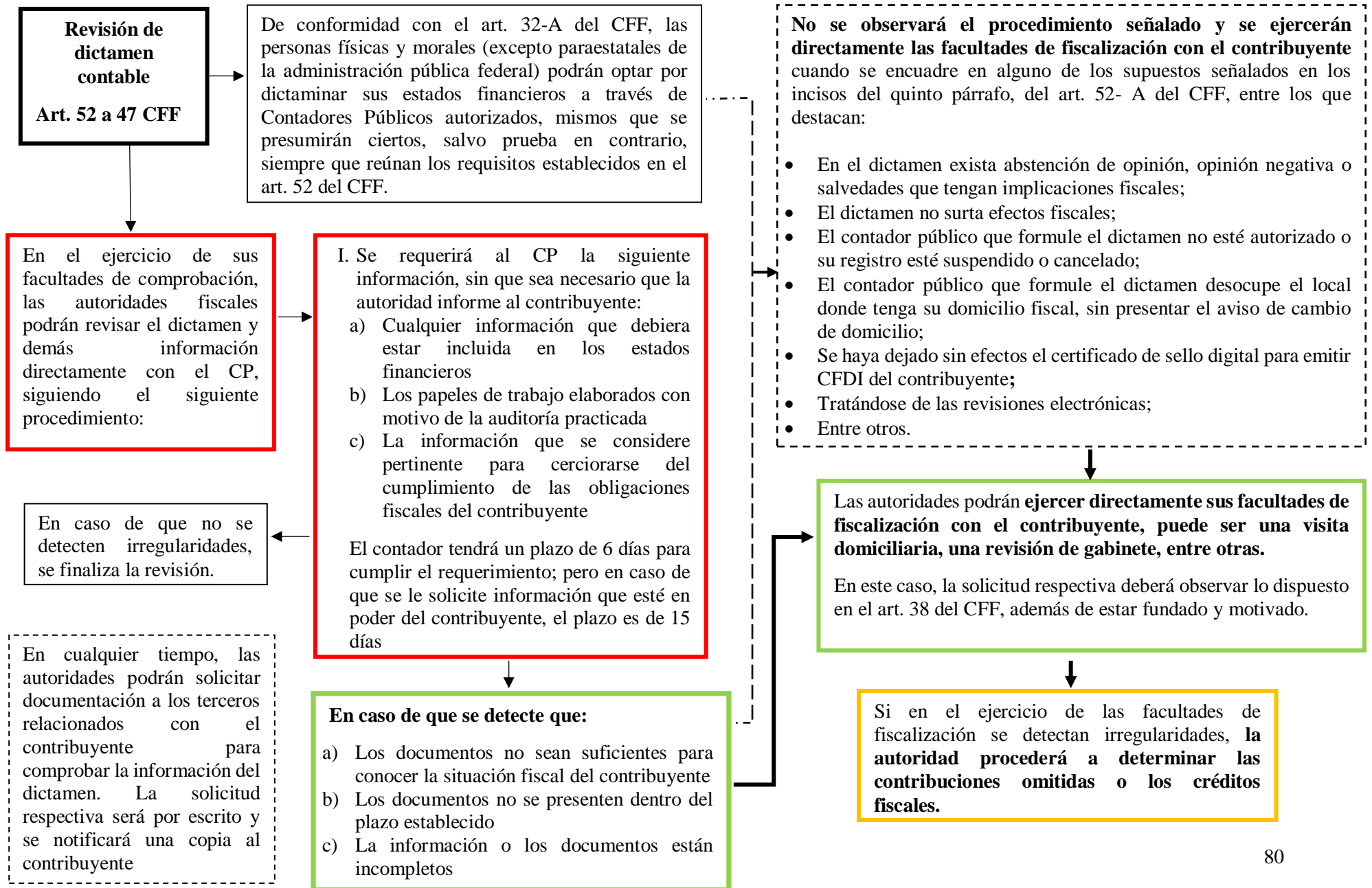
PROCEDIMIENTO DE VISITA DOMICILIARIA



PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE GABINETE



PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE DICTAMEN CONTABLE



Como podemos observar, las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete tienen mayores requisitos y actuaciones que las revisiones electrónicas, pues las primeras comienzan con una orden de visita que debe ajustarse y contener lo establecido por el artículo 38 del CFF y el 16 constitucional, es decir, se ciñe a las formalidades prescritas para los cateos; además de que debe estar fundada y motivada, señalando específicamente qué contribuciones y ejercicios se revisarán,⁹¹ para que la autoridad pueda acceder a verificar la documentación fiscal en el domicilio del contribuyente, pues en caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos señalados en el esquema de VD, las actuaciones serán ilegales.

De igual manera, las revisiones de gabinete comienzan con una solicitud de información fiscal debidamente fundada y motivada, en la cual se deben señalar específicamente las contribuciones y períodos a revisar,⁹² para que la documentación sea remitida a las oficinas del fisco.

Es decir, tanto la revisión de gabinete como la visita domiciliaria, comienzan con la emisión de un documento base, sin el cual no es posible que la autoridad revise la documentación fiscal del contribuyente.

Sin embargo, en el caso de las revisiones electrónicas el procedimiento es diferente, principalmente en el inicio de la facultad de fiscalización, tal como se analiza a continuación:

- a) De hecho: En realidad la revisión electrónica comienza en el momento en el que la autoridad revisa la información fiscal del contribuyente, que obra en su poder en virtud del envío mensual de la contabilidad electrónica.
- b) En cuanto a derecho: A pesar de que la información fiscal del contribuyente fue revisada con anterioridad, la revisión electrónica se tiene por iniciada con el primer acto que se notifique al contribuyente, tal como lo señala el segundo párrafo del artículo 42 del CFF. Recordemos que el primer acto a notificar es la resolución

⁹¹ Cfr. Tesis: 2a./J. 7/93, *Órdenes de visita domiciliaria, requisitos que deben contener las*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Núm. 68, Agosto de 1993, p. 13.

⁹² Cfr. Tesis: 2ª./J.68/2000 *Revisión de escritorio o gabinete. La orden relativa, que se rige por el artículo 16, párrafo primero constitucional, debe señalar no sólo la documentación que requiere, sino también la categoría del sujeto (contribuyente, solidario o tercero), la causa del requerimiento y, en su caso, los tributos a verificar*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XII, Agosto de 2000, p. 261.

provisional y en su caso la preliquidación, que deben ceñirse a lo dispuesto por el artículo 38 del CFF.⁹³

Este supuesto mediante el cual la revisión de la información fiscal inicia de hecho, como se explica en el inciso a) sin que se considere notificar al contribuyente, se denomina *acto previo al ejercicio de las facultades de comprobación*,⁹⁴ el cual básicamente, es un acto preparatorio que surge por primera vez con la facultad de revisar el dictamen de estados financieros del contribuyente, mediante el decreto publicado en el DOF el 21 de abril de 1959, en el cual se refiere que: el objetivo de ese acto preparatorio es evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias o infundadas. Este acto, se encuentra señalado en los recuadros rojos de los esquemas de las revisiones electrónicas y de las revisiones de dictámenes de estados financieros, por lo que es necesario señalar que estas dos facultades de comprobación guardan similitud, pues la revisión de dictamen comienza:

- a) De hecho: En el momento en el que la autoridad revisa la documentación fiscal del contribuyente, obtenida en virtud del requerimiento realizado al Contador Público para que remita el dictamen de los estados financieros y toda la documentación relacionada con la auditoría realizada a su cliente. Cabe mencionar que en esta hipótesis, la autoridad exactora no está obligada a notificar al contribuyente sobre el requerimiento al contador.⁹⁵
- b) En cuanto a derecho: A pesar de que la información fiscal fue revisada con anterioridad, recordemos que el citado segundo párrafo del artículo 42 del CFF, establece que las facultades de comprobación se tienen por iniciadas con el primer acto que se le notifique al contribuyente, y en esta facultad, sólo será notificado cuando la autoridad inicie directamente sus facultades de fiscalización con él, tal

⁹³ Cfr. Tesis: 2a./J. 153/2016 (10a.), *Revisión electrónica. Los artículos 42, fracción ix y 53-b del Código Fiscal de la Federación que la prevén, no violan los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Octubre de 2016, p. 729.

⁹⁴ Cfr. Tesis: I.7o.A. J/14, *Facultades de comprobación, el requerimiento de informes y documentos formulados al contador público no implica el inicio de las*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Noviembre de 2001, p. 407.

⁹⁵ Cfr. Tesis: 2a./J. 149/2012 (10a.), *Facultades de comprobación. La obligación de notificar al contribuyente o al contador público sobre el requerimiento de información o documentación, a que se refiere el artículo 55 del reglamento del Código Fiscal de la Federación abrogado, quedó suprimida con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006 al artículo 52-A de dicho Código*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo 1, Diciembre de 2012, p. 654.

como se señala en el recuadro verde del esquema correspondiente. Cabe señalar que la solicitud respectiva al contribuyente, deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del CFF,⁹⁶ es decir, constar por escrito, firmado por la autoridad que la dicta, con el señalamiento del lugar y fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, pero sobre todo el requerimiento deberá estar fundado, es decir, invocando las normas competenciales respectivas en que se basa la actuación de la autoridad, y motivado, por lo que debe identificar la información faltante, bastando para ello señalar:⁹⁶

- El medio en que se encuentra tal información, esto es, si es a través de documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables, electrónicos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos
- El tipo de contribución que generó la laguna en la información
- El periodo cuya revisión no se pudo verificar

Como se desprende del análisis anterior, la revisión de dictámenes de estados financieros es confusa, en razón de que el multicitado artículo 42 del CFF, establece que la revisión de dictamen de estados financieros es una facultad de comprobación, a pesar de que con fundamento en la información verificada en esa etapa (que se marca en el recuadro rojo de su respectivo esquema) no se puede determinar un crédito fiscal. En este sentido, la SCJN ha señalado que:

“La revisión que la autoridad fiscal efectúa al dictamen de estados financieros, si bien implica el ejercicio de una facultad de comprobación, constituye un procedimiento previo, autónomo y definitivo que se realiza directamente con el profesionista que emitió su opinión, esto es, **dicho procedimiento es el preámbulo de las facultades de comprobación que de forma directa y posterior decida llevar a cabo la autoridad hacendaria con el contribuyente.**”⁹⁷

⁹⁶ Cfr. Tesis: 2a./J. 94/2013 (10a.), *Facultades de verificación. La establecida en el artículo 52-a, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el requerimiento de información y documentación dirigido al contribuyente, debe motivarse en términos del artículo 38 del propio código.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Julio de 2013, p. 887.

⁹⁷ Tesis: 1a. CXCIV/2015 (10a.), *Facultades de comprobación de las autoridades fiscales. El contribuyente carece de interés jurídico para cuestionar la constitucionalidad del artículo 52-a del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Junio de 2015, p. 586.

Es decir, **dicha revisión tiene el calificativo de facultad de comprobación, a pesar de que únicamente es un *acto previo*, del cual no puede determinarse un crédito y solamente tiene como consecuencia el inicio de una facultad de fiscalización diversa y realizada directamente al contribuyente. Empero, la autoridad no está eximida de colmar la garantía de legalidad ni facultada para imponer créditos fiscales por omisiones advertidas en la revisión de los dictámenes con el CP**, en razón de que las resoluciones determinantes de créditos fiscales emitidas con apoyo en dichos dictámenes, constituyen actos de molestia.⁹⁸

En este tenor, podemos deducir que la revisión electrónica es más parecida a la facultad de revisión de dictamen de estados financieros y no a la revisión de gabinete, como señalamos que afirmó la Segunda Sala de la SCJN en la resolución del R.A. 1287/2015. Sin embargo, en el caso del dictamen contable, el acto preparatorio finaliza cuando se considera que hay irregularidades y por tanto es necesario comenzar una investigación detallada -una facultad de comprobación diversa, como la visita domiciliaria- con el contribuyente, terceros relacionados, o con responsables solidarios.⁹⁹ En cambio, el acto preparatorio de la revisión electrónica, finaliza con la notificación al contribuyente de la resolución provisional y en su caso, el oficio de preliquidación -que se refiere a la presunción de que se adeudan créditos fiscales y se expresa su cantidad líquida-

Entonces, podemos percibir que la autoridad inicia la e-revisión directamente con la notificación de una lista de irregularidades y de un posible crédito fiscal al contribuyente, mismas que incluso pueden convertirse en definitivas si: el sujeto pasivo lo acepta; si no manifiesta lo que a su derecho convenga; o aun manifestándolo, no logre desvirtuarlo. Es decir, la exactora puede omitir la investigación de la existencia de créditos fiscales, con el propio contribuyente o con terceros relacionados.

⁹⁸ Cfr. Tesis: 2a./J. 38/2011, *Dictamen de estados financieros. La resolución determinante de un crédito fiscal apoyada en él, cumple con la garantía de legalidad cuando funda y motiva el método empleado, sin que baste que la autoridad se remita a cantidades precisadas por el contador en el dictamen o que transcriba parte de éste*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Mayo de 2011, p. 314.

⁹⁹ Cfr. Tesis: XV.5o.5 A (10a.), *Orden de visita domiciliaria emitida con motivo de inconsistencias detectadas en el dictamen de estados financieros del contribuyente formulado por contador público autorizado. La autoridad no está obligada a establecer en aquélla cómo las detectó, qué parámetros implementó para arribar a esa conclusión, las contribuciones adeudadas y la calidad con la cual se causaron, para cumplir con los derechos humanos de fundamentación y motivación*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Agosto de 2012, Tomo II, p. 1845.

Asimismo, la diferencia entre la visita domiciliaria y la revisión de gabinete por un lado, y por el otro la revisión de dictámenes de estados financieros y la revisión electrónica, estriba en que las primeras requieren de un mandamiento escrito para que la contabilidad del contribuyente pueda ser revisada; y en las segundas, la autoridad puede revisar la documentación sin necesidad de informar al contribuyente, hasta que considere que hay irregularidades, y por ende, las notifique. Esta situación se debe a que la SCJN, ha considerado que la orden de visita domiciliaria y la orden de revisión de gabinete constituyen actos de molestia al contribuyente, a diferencia de la solicitud de documentos al CP en la revisión de dictamen de estados financieros y la revisión de la e- contabilidad en las revisiones electrónicas.

3.2.3 Revisión electrónica como acto de molestia

De conformidad con la SCJN, un **acto de molestia restringe de manera provisional o preventiva** un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. La CPEUM lo autoriza según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad competente, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento.¹⁰⁰

En este sentido, como mencionamos anteriormente, la orden de visita domiciliaria y la de revisión de gabinete constituyen actos de molestia, en razón de que:

- a) En la visita domiciliaria se tutela el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues sólo en casos excepcionales y en aras de proteger el interés general, se autoriza a la autoridad administrativa a introducirse en el domicilio del particular, invadiendo la intimidad o privacidad del contribuyente.¹⁰¹ En este sentido, la orden de visita como acto inicial, se constituye en un acto autónomo susceptible de causar perjuicio por sí misma a los particulares, advirtiéndose que es un mandamiento

¹⁰⁰ Cfr. Tesis: P./J. 40/96, *Actos privativos y actos de molestia. Origen y efectos de la distinción*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, p. 5.

¹⁰¹ Cfr. Tesis: 2a./J. 134/2013 (10a.), *Revisión de gabinete. Al no serle aplicable la limitante prevista en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tampoco lo es la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.)*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo 2, Septiembre de 2013, p. 1590.

para practicar la visita domiciliaria, pero no forma parte de ésta, por tanto, puede válidamente impugnarse en amparo indirecto.¹⁰²

- b) En cambio, las revisiones de gabinete inician con la notificación de la orden respectiva y concluyen con la resolución que determina las contribuciones o aprovechamientos omitidos, o con el oficio que da por concluida la revisión por falta de observaciones. Entonces, la citada orden forma parte del procedimiento de fiscalización, pues con apoyo en ella las autoridades fiscales pueden exigir a los contribuyentes, responsables solidarios, o terceros relacionados con ellos, informes, datos, documentos y la presentación de su contabilidad; lo cual se traduce en un acto de molestia, susceptible de afectar en forma directa e inmediata los derechos sustantivos protegidos por el primer párrafo del artículo 16, de la CPEUM, **en particular su persona, papeles y posesiones**. En tal virtud, la orden de revisión de gabinete es susceptible de impugnarse en amparo indirecto por sí sola, como lo establece la jurisprudencia 2a./J. 63/2008, de la Segunda Sala de la SCJN.¹⁰³ Por otro lado, la jurisprudencia de los TCC, señala que **el oficio de observaciones** derivado de la revisión de gabinete, **al vincular al contribuyente** o responsable solidario a desvirtuar los hechos asentados en él, o bien, **a corregir totalmente su situación fiscal**, a efecto de que la autoridad no los tenga por consentidos y no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo, **causa una afectación en la esfera jurídica de aquél y, por tanto, en su emisión se debe cumplir con el requisito de fundamentación y motivación.**¹⁰⁴

De igual manera, comentamos que la revisión electrónica no seguía el mismo procedimiento que otras facultades de comprobación y que era muy parecida a la revisión de dictámenes de estados financieros, en razón de que ambas contemplan un acto previo de

¹⁰² Cfr. Tesis: 2a./J. 23/2003, *Orden de visita domiciliaria en materia fiscal. Es impugnable en amparo autónomamente, por no formar parte del procedimiento en forma de juicio en que se desenvuelve la visita*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, p. 594.

¹⁰³ Cfr. Tesis: 2ª./J. 63/2008, *Revisión de escritorio o gabinete. La orden para practicarla puede impugnarse en amparo indirecto*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Abril de 2008, p. 708.

¹⁰⁴ Cfr. Tesis: XVI.1o.A. J/16 (10a.), *Visita domiciliaria. Su última acta parcial tiene naturaleza diversa de la del oficio de observaciones derivado de la revisión de escritorio o gabinete, por lo que es innecesario que cumpla con el requisito de fundamentación y motivación*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo IV, Noviembre de 2014, p. 2882

revisión de la información del contribuyente y se tenían por iniciadas con el primer acto de notificación. Este acto previo también se considera autónomo al procedimiento de fiscalización, pero no es considerado un acto de molestia, contrario a lo que sucede con las órdenes de visita domiciliaria y de revisión de gabinete.

Bajo este tenor, con la implementación de las revisiones electrónicas, ese aspecto procesal fue impugnado ante diversas instancias, en razón de que se consideraba que la revisión previa de la información contable del contribuyente, debe ser considerada como un acto de molestia por diversas estimaciones, entre ellas las siguientes, que consideramos principales para este punto en particular:

1. Los medios electrónicos son una extensión del domicilio del contribuyente, mismo que se encuentra protegido por el artículo 16 constitucional, por lo que para ingresar en él, es necesaria la previa notificación de un mandamiento escrito que fundamente y motive las razones de la autoridad para revisarlo, así como otras formalidades prescritas para los cateos.
2. De conformidad con el artículo 16 de la CPEUM, nadie puede ser molestado en sus papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por lo que la revisión de la documentación sin informar al contribuyente, violenta su privacidad.
3. Al revisar la documentación fiscal del contribuyente, que obra en poder de la autoridad, en virtud del envío mensual de la e- contabilidad por medios electrónicos, se violenta el derecho a la seguridad jurídica.

Al respecto, mediante la resolución del amparo en revisión 1287/2015, la SCJN estableció los siguientes criterios en respuesta a los agravios anteriores:

1. Tesis de jurisprudencia 2a./J. 154/2016 (10a.), *Revisión electrónica. Los artículos 42, fracción IX y 53-b del Código Fiscal de la Federación que la prevén, no violan el derecho a la inviolabilidad del domicilio.* La cual señala que el artículo 16 de la CPEUM protege **el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas**, restringiendo la intromisión de la autoridad a determinados supuestos, como la práctica de visitas domiciliarias que sólo pueden tener por objeto la exhibición de papeles indispensables para comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales. Por lo que, en **la revisión de la información que los contribuyentes ingresan en**

sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos implementados, la autoridad hacendaria no debe observar las formalidades prescritas para los cateos, en virtud de que tal proceder, **no implica la intromisión al domicilio del contribuyente.**

2. La página 109 del proyecto de resolución del R.A. 1287/2015,¹⁰⁵ señala que el **catálogo de cuentas, las balanzas de comprobación, las pólizas de período, sus auxiliares y folios fiscales,** están relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, no así con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas.

Asimismo, establece que el ejercicio del derecho a la privacidad, encuentra su límite en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

3. Tesis de jurisprudencia 2ª./J. 152/2016 (10ª.) *Facultad de la autoridad hacendaria para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales con base en la información y documentación que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello al contribuyente. Los artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación que la prevén, no violan el derecho a la seguridad jurídica.* Establece que la revisión de la contabilidad sin notificar al contribuyente previamente, no violenta el derecho a la seguridad jurídica, en virtud de que no se afecta ningún derecho del contribuyente de manera provisional ni precautoria, sino únicamente cuando se advierte una irregularidad, ya que de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización.

A partir de estas decisiones, podemos deducir que el procedimiento de revisión electrónica se dividió en distintas fases y no se estudió como un procedimiento en conjunto, es decir, se fragmentó de la siguiente manera:

- a) La etapa de revisión que realiza la autoridad de los documentos que obran en su poder en virtud del envío de la contabilidad electrónica, sin necesidad de informar al contribuyente, que puede concluir con una resolución provisional y una preliquidación. Esta fase no constituye un acto de molestia, pues de conformidad con

¹⁰⁵ Cfr. Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, *op. cit.* p. 109.

la SCJN, no se restringe de manera provisional o preventiva derecho alguno del gobernado, y por ende, es evidente que no es susceptible de impugnarse mediante juicio de amparo indirecto, como mencionamos dicha probabilidad en el análisis de la orden de visita domiciliaria y de revisión de gabinete.

- b) En caso de que en la fase anterior se detecten irregularidades, se notifica al contribuyente una resolución provisional y una preliquidación que contenga los posibles créditos fiscales, con la finalidad de que el contribuyente: 1. Corrija su situación fiscal y acepte la resolución provisional, así como el pago de la preliquidación; 2. Manifieste lo que a su derecho convenga con el fin de desvirtuar ambas actuaciones; 3. En su caso, llegue a un acuerdo conclusivo con la autoridad fiscal a través de la PRODECON.

Esta fase en la cual se notifica al contribuyente, constituye el inicio de la facultad de comprobación y por ende es considerada por la SCJN como un acto de molestia, que debe ser notificado mediante mandamiento escrito fundado y motivado, por lo que consideramos que es similar al oficio de observaciones derivado de la revisión de gabinete, en virtud de que vincula al contribuyente a desvirtuar los hechos asentados en él, o bien a corregir su situación fiscal, a efecto de que la autoridad no los tenga por consentidos y no emita la resolución en que determine créditos fiscales.

Del análisis anterior, podemos colegir que la revisión electrónica es un acto de molestia desde la etapa de revisión material realizada a la e-contabilidad, en virtud de que:

- a) A pesar de que no existe una orden de por medio, el contribuyente se encuentra vinculado a generar documentos y remitirlos de manera mensual a la autoridad, para que sean fiscalizados. Es decir, dicha obligación de envío, forma parte del procedimiento fiscalizador, ya que con apoyo en ella, el fisco exige a los contribuyentes la presentación de informes, datos y documentos, lo cual se constituye en un acto de molestia en los papeles y posesiones del contribuyente. Tal como sucede con la orden de revisión de gabinete, que como mencionamos, es susceptible de impugnarse en amparo indirecto.
- b) La revisión material de la documentación del contribuyente, proveniente del envío mensual de la e- contabilidad, constituye el acto de revisión en estricto sentido, ya

que sus conclusiones determinan obligaciones para el contribuyente, que lo vinculan a corregir su situación fiscal o a desvirtuar dichos resultados, o de lo contrario, se tendrá por definitiva la resolución que lo constriñe al pago del crédito fiscal y a la posible aplicación del PAE.

- c) Los actos que constituyen la facultad de revisión electrónica, son actos de molestia desde el momento en el que el contribuyente remite la e- contabilidad, pues tienen la finalidad de inspeccionar y fiscalizar al contribuyente. Razón por la cual, consideramos que las etapas de la revisión electrónica, deben analizarse en conjunto y no de forma individual.

3.3 Conclusiones del Amparo en Revisión 1287/2015

Como señalamos en el punto anterior, el paquete de figuras electrónicas para agilizar la fiscalización -introducidas mediante el decreto del reforma al CFF del 9 de diciembre del 2013- fue impugnado por una gran cantidad de contribuyentes, en virtud de que consideraban que se violentaron sus derechos y garantías procesales, tales como: el derecho a la privacidad, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, la seguridad jurídica, el derecho de audiencia, la presunción de inocencia, la revisión de papeles protegidos por el artículo 16 de la CPEUM, la protección de datos personales e información del contribuyente. Por lo que es necesario analizar algunas de las conclusiones del citado proyecto de resolución del R.A. 1287/2015, no sin antes mencionar, que no abordaremos las conclusiones de todo el proyecto, sino únicamente las más relevantes para este trabajo:

1. Las obligaciones del contribuyente de llevar su contabilidad en medios electrónicos y enviarla mensualmente al SAT, no generan un acto de fiscalización permanente, ni son actos de molestia, pues no restringen ningún derecho de manera provisional o preventiva, por lo tanto, no se violenta el derecho de seguridad jurídica, ni tampoco la presunción de inocencia.
2. La autodeterminación de contribuciones, establecida en el artículo 6º del CFF, no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino es una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad

fiscal; de ahí que no es jurídicamente posible considerar que, bajo la implementación de un nuevo modelo para el cumplimiento y revisión de las obligaciones fiscales, el contribuyente pueda negarse a proporcionar la información para tales fines, al amparo de la autodeterminación y del derecho fundamental a la privacidad.

3. El cómputo para que opere la caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, inicia a partir de que el contribuyente envía su contabilidad a través de medios electrónicos.
4. La privacidad puede describirse como el derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia y que los demás no las invadan sin su consentimiento. Por lo que el **catálogo de cuentas, las balanzas de comprobación, las pólizas de periodo, sus auxiliares y folios fiscales**, están relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, no así con aspectos confidenciales o de la vida privada de las personas.

Asimismo, el ejercicio del derecho a la privacidad, encuentra su límite en la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5. El hecho de que los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org.>, estén en idioma inglés vulnera el derecho de seguridad jurídica, debido a que no existe garantía de que se tenga conocimiento del mismo.

Consecuentemente, lo procedente es conceder a la parte quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado, para el efecto de que se le desincorpore de su esfera jurídica la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis, para la generación de archivos XML especificados por el *Consortio w3*, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org.>, hasta en tanto no se encuentren en idioma castellano o español.

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

contribuyentes. En tal sentido, deben desestimarse los argumentos enderezados a demostrar que los preceptos legales que regulan el buzón tributario, la contabilidad y revisiones electrónicas, transgreden el derecho a la inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, sin que pueda considerarse que, atendiendo a los avances tecnológicos, el concepto de domicilio debe extenderse a los “archivos electrónicos”.

7. Tratándose de normas generales que regulan las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, el derecho fundamental de seguridad jurídica tutelado en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, se respeta en la medida en que se prevé la obligación de informar al contribuyente el inicio de esas facultades a través de mandamiento escrito que se emita por autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, a efecto de generar certeza sobre lo que será objeto de la revisión y evitar la actuación arbitraria o caprichosa de la autoridad fiscal. Así, las autoridades podrán ejercer las precitadas facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, “*entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente*”.
8. Luego entonces, es dable sostener que la revisión electrónica, en tanto permite a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación respecto de rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, en los que se advierta alguna posible irregularidad, a partir del análisis de *toda* la información y documentación que obran en su poder, *constituye un acto de molestia tutelado por el derecho fundamental de seguridad jurídica que se consagra en el primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM*.
9. El Estado Mexicano, como miembro integrante de la OCDE, ha implementado diversas medidas orientadas a lograr una mayor recaudación y reducir los costos de operación de la hacienda pública, atendiendo a las principales bases que sustentan la “*relación cooperativa*”, recomendada por ese organismo.
10. La “*relación cooperativa*”, no implica que la administración tributaria y los contribuyentes deben estar de acuerdo en todo momento; el objetivo es evitar, en la medida de lo posible, los diferendos que den lugar al trámite de juicios contenciosos, procurar una mayor recaudación, reducir los costos de operación y atender las

principales bases que sustentan la relación cooperativa: transparencia en la información, comunicación y confianza.

- 11.** Tratándose de la revisión electrónica, las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, -entendidas como aquellas enderezadas a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente-, inician con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión de la información y documentación que tiene en su poder, lo que se justifica y encuentra su razón de ser en que, lo que se busca, es agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, mediante el empleo de los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento de datos que se tienen implementados, en tanto permiten identificar los hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento de esas obligaciones y en su caso, emitir una preliquidación de las contribuciones omitidas, para el efecto de que:
 - a) Los contribuyentes estén en posibilidad de corregir su situación fiscal sin tener que esperar a que concluya el procedimiento de fiscalización; o bien
 - b) El ejercicio de las facultades de comprobación, se centre en los rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones en los que se haya advertido alguna irregularidad, cuando el contribuyente no opte por corregir su situación fiscal.
- 12.** La facultad conferida 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 (acto previo en la revisión electrónica), sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no es violatoria del derecho de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación están en aptitud de solicitar un acuerdo conclusivo, lo que es acorde con el nuevo modelo de relación cooperativa.
- 13.** Lo señalado por la quejosa, en el sentido de que la autoridad determina la preliquidación de las contribuciones omitidas, sin dar oportunidad al contribuyente

de desvirtuar los hechos u omisiones que le dan sustento, **no violenta el principio de presunción de inocencia, en virtud de que la Segunda Sala de la SCJN ha determinado que dicho principio no opera tratándose de las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria.** Asimismo, también se ha establecido que en materia impositiva, específicamente tratándose de actos relacionados con el cobro de contribuciones, *el derecho de audiencia no tiene que ser previo a la determinación del crédito fiscal respectivo, por lo que basta que en la ley se prevea la posibilidad de impugnar la determinación de las contribuciones omitidas*, a efecto de que el contribuyente sea oído en su defensa antes de ser privado de sus bienes, propiedades o derechos.

- 14.** Lo previsto por el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del CFF, en el sentido de que las cantidades determinadas en la preliquidación, **“se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución”**, cuando el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga dentro del plazo antes indicado, **transgrede el derecho de audiencia** en virtud de que **la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación sí y solo sí, el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o habiéndolo ejercido, no logre desvirtuar las irregularidades advertidas.** Asimismo, es necesario que la determinación sea el resultado de una facultad decisoria, lo que de suyo implica el dictado de una resolución definitiva en la que se califiquen los hechos u omisiones. De lo que se sigue, que la preliquidación que se contiene en la resolución provisional constituye una propuesta de pago y se traduce en **un acto declarativo**, a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente para que opte por corregir su situación fiscal, por lo que no es un requerimiento de pago, dado que éste sólo podrá verificarse una vez otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga.

Por lo tanto, los puntos resolutivos indican finalmente que se concede el amparo y protección de la Justicia Federal contra los siguientes actos:

- **Contra el artículo 53-B, fracción IV, segundo párrafo, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil quince, para el efecto de que, en caso de haberse instaurado**

un procedimiento de revisión electrónica a la parte quejosa durante la vigencia del referido numeral y ésta no haya ejercido su derecho de prueba dentro de los plazos previstos para ello, se tome en consideración que esa sola circunstancia no puede dar lugar a exigir el pago del monto de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, cualquier acto emitido con tal propósito deberá declararse insubsistente, sin perjuicio de que la autoridad hacendaria en ejercicio de sus facultades de comprobación, emita la resolución definitiva correspondiente, en la que, previa calificación de los hechos u omisiones advertidos, se determine en cantidad líquida el monto de las contribuciones omitidas.

- El Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015, para el efecto de que se desincorpore de la esfera jurídica del contribuyente, la obligación de atender los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el *Consortio w3*, establecidos en la página de internet <http://www.w3.org.>, hasta en tanto no se encuentre en idioma castellano o español.

Asimismo, se resuelve negar el amparo solicitado contra los artículos:

- 17-K, 28, fracciones I y II; 42, fracción IX; y 53-B (excepto su fracción IV, segundo párrafo) del Código Fiscal de la Federación, este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2015;
- Los artículos 11, 33, 34, 61, 62 y Tercero Transitorio del Reglamento del CFF;
- El artículo 22 fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015;
- Los resolutivos tercero y cuarto de la Séptima Resolución Modificatoria de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014; y las reglas 2.2.6, 2.8.1.1, 2.8.1.2, 2.8.1.3, 2.8.1.4, 2.8.1.5, 2.8.1.6, 2.8.1.9, 2.8.1.17, 2.12.2, 2.12.4, 2.12.9, primero y segundo transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015.

Bajo este contexto, como pudimos observar en líneas anteriores, la fiscalización a través de medios electrónicos implica interpretar y analizar derechos fundamentales del contribuyente desde una perspectiva paradigmática, en virtud de que, si bien los medios electrónicos se han implementado poco a poco en la administración pública, como pudimos observar en el capítulo segundo, es la primera vez que estos se encausan para monitorear y comunicarse de manera directa con el contribuyente, considerando que la materia fiscal es

delicada, en virtud de que se encuentran en juego dos circunstancias primordiales: la efectiva y eficiente recaudación de ingresos para que el Estado pueda sostenerse y cumplir con sus labores, tal como analizamos en el primer capítulo de este trabajo; y segundo, la protección del patrimonio del contribuyente, constituido de bienes, activos, pasivos, entre otros.

Por lo tanto, es necesario hacer un análisis profundo, no solamente en materia constitucional, sino también en el rango convencional, es decir, del Bloque de Constitucionalidad conformado por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Derechos Humanos establecidos en Tratados Internacionales, así como de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que a partir de la contradicción de tesis 293/2011 resuelta por la SCJN, es obligatoria para el Estado Mexicano a pesar de que no fuere parte en el litigio.

Capítulo 4. La convencionalidad en la revisión electrónica

4.1 Marco referencial

En virtud del análisis anterior, es necesario hacer referencia a los derechos fundamentales y sus garantías, que consideramos violentados con la inclusión de la revisión electrónica como facultad de fiscalización, sobre todo por los motivos siguientes:

- 1.- No se notifica al contribuyente sobre el inicio material de la revisión hecha a su documentación fiscal, en virtud de que no se considera que genere perjuicio alguno, es decir no se considera un acto de molestia.
- 2.- Se presume que el contribuyente omitió pagar y cumplir con sus obligaciones fiscales, además de que se le considera infractor, mediante un acto de autoridad –resolución provisional y preliquidación- proveniente de una revisión de la cual no se le notificó.
- 3.- Consideramos que el sujeto pasivo de la revisión electrónica, se ve coaccionado a contribuir generando y entregando su propia información autoincriminatoria, para la causa de la sanción que se le impondrá junto con el crédito fiscal.

Por tales razones y en virtud de que existe una mayor oportunidad para su impugnación mediante la interpretación conjunta de nuestra Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos ratificados por México, es importante hacer una breve alusión a los derechos y garantías establecidos en diversos tratados, así como a los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y las actuales figuras jurídicas del artículo 1º constitucional, que auxilian al desarrollo de la tutela de los derechos y las garantías en todas las materias, incluida la tributaria.

La obligatoriedad de dichos auxiliares internacionales, comienza partir de la reforma constitucional en materia de DDHH del 8 de marzo de 2011, publicada en el DOF el 10 de junio del mismo año, que modificó la denominación del Capítulo I del Título Primero de la CPEUM, es decir, se cambió el concepto de *garantías individuales* por el de *derechos humanos y sus garantías*, así como la renovación de 11 artículos: 1º, 3º, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97; 102, apartado B; y 105 fracción II, inciso g) de la CPEUM.

En este sentido, las modificaciones e interpretaciones de mayor relevancia para este trabajo son las realizadas al artículo 1º constitucional, por lo que mencionaremos sus dos principales interpretaciones: el expediente varios 489/2010 y la contradicción de tesis 293/2011; así como las figuras establecidas en el 1º constitucional, formadas y adoptadas a través de la reforma constitucional de 2011 y de las interpretaciones de nuestro máximo tribunal.

4.1.1 Expediente Varios 489/2010

Para cumplir con lo establecido en la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) en el caso Radilla Pacheco vs México, la SCJN realizó la primera aplicación e interpretación de la Constitución reformada en junio del 2011, principalmente en lo que concierne al artículo 1º constitucional.

Recordemos que en este caso llevado ante la CIDH, el ciudadano Rosendo Radilla Pacheco, líder social del Estado de Guerrero, fue detenido de manera ilegal y posteriormente desaparecido por militares. Su familia realizó inmediatamente las denuncias respectivas, sin embargo el proceso no era favorable ni equitativo, en virtud de que fue llevado ante la justicia militar con base en una resolución de la propia jurisdicción civil.

Ante la falta de claridad por parte de la justicia mexicana, se presentó el caso ante la CIDH en 2001, y fue admitido en 2004. Posteriormente, el 23 de noviembre de 2009 la Corte emitió la Sentencia sobre el caso, condenando al Estado mexicano por graves violaciones a los Derechos Humanos.

La obligación de cumplimiento de la sentencia de la CIDH, dio lugar al expediente Varios 489/2010, que el Pleno de la SCJN resolvió con las siguientes conclusiones: ¹⁰⁶

1. Que las sentencias de la CIDH en las que el Estado mexicano ha sido parte, constituyen *cosa juzgada* y son *obligatorias en sus términos*, incluso sus *partes considerativas* y no sólo sus resolutivos de conformidad con los artículos 62.3, 67 y

¹⁰⁶ Cfr. Comisión Nacional de Derechos Humanos del Distrito Federal, *Cuaderno de capacitación permanente: Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos*, México, Solar, Servicios Editoriales S.A. de C.V., 2013, pp. 20 a 23. [en línea] https://cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf [consulta: 28 de octubre 2018].

68 de la Convención Americana; en consecuencia, la SCJN “aun como tribunal constitucional, no puede evaluar este litigio ni cuestionar la competencia de la CIDH, sino sólo limitarse a su cumplimiento en la parte que le corresponde y en sus términos”.

2. Que todos los jueces del país deben realizar un control de convencionalidad *ex officio*; y que derivado del nuevo contenido normativo del artículo 1º constitucional, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se entiende en la doctrina como el *principio pro persona*.
3. Que el control de convencionalidad *ex officio*, opera en un modelo de *control difuso de constitucionalidad*, por lo que: Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados, sí están obligados a dejar de aplicar estas normas inferiores, dando preferencia a los contenidos de la Constitución y de los tratados en esta materia.
4. Que la jurisprudencia de la CIDH será *vinculante* cuando el Estado mexicano sea parte; en cambio, tendrá carácter de *criterio orientador* de todas las decisiones de los jueces mexicanos en los demás casos, siempre que dicho criterio sea más favorecedor a la persona, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 1º constitucional (reforma de junio de 2011). En consecuencia: Los jueces nacionales deben inicialmente observar los derechos humanos establecidos en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación al interpretarlos y acudir a los criterios interpretativos de la CIDH, para evaluar si existe alguno que resulte más favorecedor y procure una protección más amplia del derecho que se pretende proteger.

Con esta resolución, se realizaba la primera interpretación del artículo 1º constitucional, en la que se establece cómo opera el control difuso de convencionalidad y se establece una restricción para la operación del derecho internacional de los DDHH, otorgando mayores ventajas a la aplicación del derecho nacional. Sin embargo, años más tarde, estos criterios se modificarían radicalmente con la resolución de la contradicción de tesis 293/2011.

4.1.2 Contradicción de tesis 293/2011

De conformidad con el seguimiento a los asuntos relevantes de la SCJN, el 24 de junio de 2011, se denunció la posible contradicción de tesis entre los criterios sostenidos por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, que quedó registrada bajo el número 293/2011. Los TCC, sostenían lo siguiente respectivamente:¹⁰⁷

- a) El Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, estableció que derivado de la tesis *“Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en segundo plano respecto de la Constitución Federal”* establecida por el Tribunal Pleno, los tratados internacionales en materia de derechos humanos, se ubican jerárquicamente por debajo de la Constitución. Asimismo, argumentó que es posible invocar la jurisprudencia de la CIDH como criterio orientador, cuando se trate de la interpretación y cumplimiento de disposiciones protectoras de derechos humanos. Derivado de tal criterio, surgió la tesis: *“Jurisprudencia internacional. Su utilidad orientadora en materia de derechos humanos”*.
- b) Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, señaló que *“cuando se trate de un conflicto que verse sobre derechos humanos, los tratados o convenciones internacionales suscritos por el Estado Mexicano, deben ubicarse propiamente a nivel de la Constitución”*, de tal posicionamiento derivó la siguiente tesis: *“Tratados internacionales. Cuando los*

¹⁰⁷ Cfr. SCJN, Contradicción de Tesis 293/2011. *“SCJN determina que las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados Internacionales tienen rango constitucional”*. [en línea] <http://www2.scjn.gob.mx/asuntosrelevantes/pagina/seguimientoasuntosrelevantespub.aspx?id=129659&seguimiento=556> [consulta: 28 de octubre 2018].

conflictos se susciten en relación con derechos humanos, deben ubicarse a nivel de la Constitución”.

De igual manera, señaló en diversas consideraciones que la jurisprudencia internacional en materia de derechos humanos era obligatoria.

El Pleno de la SCJN, señaló la existencia de la contradicción y concluyó lo siguiente:

- Las normas de DDHH, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiéndose que **cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá atender a lo que indica la norma constitucional.** En este sentido, **los derechos humanos, con independencia de su fuente, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional,** conforme al cual debe analizarse la validez de todas las normas y actos de autoridad que forman parte del ordenamiento jurídico mexicano.
- **La jurisprudencia emitida por la CIDH, es vinculante para los jueces mexicanos con independencia de que el Estado mexicano haya sido parte en el litigio, siempre que dicho precedente favorezca en mayor medida a la persona.** En virtud de que la jurisprudencia constituye una extensión de los tratados internacionales que interpreta, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos previstos en ellos. Por lo que, en cumplimiento de este mandato, los juzgadores deben:
 1. Cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado mexicano haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento;
 2. En todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional;
 3. De ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos de las personas.

A partir de esta nueva interpretación sobre el alcance de la jurisprudencia de la Corte Interamericana, la cual se origina con las decisiones y criterios de sus jueces, cuando las opiniones se refieran a alcances sustantivos de los derechos previstos en la CADH o en otros tratados, y que son plasmadas normalmente en la parte considerativa o de justificación de las sentencias,¹⁰⁸ se amplía el espectro protector de los DDHH, aunque continua cierta limitación al derecho internacional de los DDHH con la determinación de que, en caso de que exista una restricción expresa a algún derecho establecido en la Constitución y en los tratados internacionales, deberá obedecerse a la primera.

4.2 Las figuras jurídicas incorporadas al artículo 1º constitucional

Como lo observamos anteriormente, el artículo 1º constitucional constituye un factor importante para el reconocimiento del derecho internacional de los DDHH en México, en virtud de que las figuras que establece y sus interpretaciones, se vuelven de revisión imprescindible en la tarea de los juzgadores. Razón por la cual es necesario mencionar los principales cambios e incorporaciones realizadas a dicho artículo:

- Se modifica el texto del primer párrafo del artículo 1º constitucional, que ahora señala que “todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección”, con lo que se adopta plenamente el Derecho Internacional de los Derechos Humanos en la CPEUM.
- Se modifica el texto del segundo párrafo del artículo 1º constitucional, que ahora señala que “Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”, con lo que se adopta la figura de la “**interpretación conforme**” y el “**principio pro persona**”.

¹⁰⁸ Cfr. Carmona Tinoco, Jorge Ulises, *La recepción de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito interno. El caso de México*. En García Ramírez, Sergio (Coord.), *Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y admisión de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana*, México, UNAM, III, 2009, pp. 262 y 263. [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2740-recepcion-nacional-del-derecho-internacional-de-los-derechos-humanos-y-admision-de-la-competencia-contenciosa-de-la-corte-interamericana#97529> [consulta: 28 de octubre 2018].

- Lo anterior, implica la creación del denominado **“bloque de constitucionalidad”** integrado por la Constitución y los tratados internacionales.

En este sentido, una vez que hemos fijado el marco jurídico (reforma e interpretaciones) del actual artículo 1º constitucional, lo siguiente es explicar las figuras jurídicas de protección a los Derechos Humanos en él plasmadas, que como mencionamos anteriormente, son de observancia obligatoria para la labor realizada por los jueces mexicanos. Principalmente nos referimos a:

4.2.1 Bloque de constitucionalidad

Se trata de un concepto del derecho constitucional comparado, que se refiere, según el Dr. César Astudillo, a “la unidad inescindible y permanente de derechos fundamentales de fuente constitucional e internacional reconocidos por el ordenamiento jurídico mexicano, caracterizados por estar elevados al máximo rango normativo y, como consecuencia, compartir el mismo valor constitucional, sin que ninguno de ellos tenga una preeminencia formal sobre los otros”.¹⁰⁹

Es decir, con la citada reforma de junio de 2011, el bloque representa la integración de los Derechos Fundamentales establecidos en la Constitución y de los tratados internacionales sobre Derechos Humanos, e incluso los Derechos Humanos contenidos en tratados internacionales referentes a otras materias, en tanto fuentes formales primigenias de Derechos, tal como lo reconoce la SCJN.

Asimismo, este célebre autor nos señala que más allá de la integración formal de fuentes de derechos, el bloque de constitucionalidad es capaz de integrar derechos fundamentales y de reconocerles una misma jerarquía normativa y un valor como normas supremas del ordenamiento jurídico. Situación por la cual, nos unimos a la postura doctrinal que considera que la jurisprudencia de la CIDH, no es solamente interpretativa y vinculante -para el Estado Mexicano aunque no sea parte de la controversia, tal como señalamos anteriormente-, sino

¹⁰⁹ Astudillo, César, *El bloque y el parámetro de constitucionalidad*. En Carbonell Sánchez, Miguel, (Coord.) *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudios en Homenaje a Jorge Carpizo*, Estado Constitucional, Tomo IV, Volumen I, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015, p. 121, [en línea] <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3825/36.pdf> [consulta: 28 de octubre 2018].

también es fuente de derechos, por lo que debe ser reconocida como parte del bloque de constitucionalidad.

En este sentido, se debe señalar que el bloque de constitucionalidad en sentido estricto, está formado por la Constitución y los tratados internacionales como fuentes formales y primigenias de Derechos Humanos. En cambio, en sentido amplio o lato, está compuesto por normas y doctrinas que sirven de parámetro interpretativo para el ejercicio del control jurisprudencial, y aunque a veces no tengan rango constitucional, sirven como referente necesario para el control constitucional.¹¹⁰

Lo anterior se complementa en virtud de que, aunque el bloque de constitucionalidad varía de país a país, se forma un auténtico bloque cuando se considera dentro del mismo a los DH previstos en la Constitución, en los pactos internacionales, y también a la jurisprudencia de la CIDH. Por ende, en ocasiones el “bloque de convencionalidad” queda subsumido en el “bloque de constitucionalidad”; por lo que, cuando se realiza el “control de constitucionalidad” también se efectúa el “control de convencionalidad”.¹¹¹ Esta situación, da oportunidad de ampliar el catálogo de DH y sus garantías, así como de maximizar su protección.

4.2.2 Control de convencionalidad

El Dr. Jorge Mario Pardo Rebolledo nos señala que: “El control de convencionalidad es una figura jurídica que faculta a los jueces a revisar la compatibilidad entre diversos actos y normas con el derecho internacional de los derechos humanos. Este ejercicio comparativo se puede hacer en las dos instancias, tanto en la interna como en la internacional, por lo que los órganos facultados u obligados para llevarlo a cabo pueden ser tanto los jueces internos como los funcionarios de los mecanismos internacionales que tengan encomendada la protección

¹¹⁰ Cfr. Jiménez, W. G., *Papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en decisiones judiciales de los países miembros*, 23 *International Law, Revista Colombiana de Derecho Internacional*, N° 23, julio - diciembre de 2013, p. 95 [en línea] <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/internationallaw/article/view/13633/1095410954> [consulta: 5 de enero del 2019].

¹¹¹ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Voto razonado en relación con la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México*, de 26 de noviembre de 2010, p. 10 y 11, [en línea] https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwj7l8jq3orgAhUDna0KHf5VDQ4QFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fwww.miguelcarbonell.com%2Fartman%2Fuploads%2F1%2FVoto_razonado_Ferrer_caso_Cabrera_1.pdf&usg=AOvVaw32FzpRow--1xnMXdqBKWmM, [consulta: 5 de enero 2019].

del instrumento internacional”.¹¹² Es decir, normalmente los jueces nacionales deben supervisar que las normas infraconstitucionales se apeguen a lo establecido en la Constitución, pero con el control de convencionalidad, también deben supervisar que dichas normas se apeguen a la CADH y a la jurisprudencia de la CIDH.

Así, de acuerdo a la jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10ª), a partir de la citada reforma constitucional de junio de 2011, los jueces nacionales están obligados a aplicar el control de convencionalidad. Sin embargo, en México dicho control se divide conforme a la competencia de los juzgadores en:

- a) Control de convencionalidad concentrado: Es el grado de intensidad máximo del “control de convencionalidad”, su competencia específica corresponde a los órganos del Poder Judicial de la Federación que tienen la facultad de declarar la invalidez de la norma inconstitucional con efectos *erga omnes*. La labor consiste en analizar la constitucionalidad y convencionalidad de leyes generales, para determinar si la norma general impugnada, es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales.
- b) Control difuso de convencionalidad: Corresponde a todos los juzgadores nacionales analizar la materia de legalidad, sin revisar la inconstitucionalidad o inconventionalidad de las normas, por lo que únicamente pueden inaplicar una norma cuando consideren que es contraria a la Constitución, a la CIDH y su jurisprudencia, sólo si no existe una posible “interpretación conforme” de la normatividad nacional con estos últimos.

En este sentido, en palabras de Néstor Pedro Sagüés, la doctrina del control de convencionalidad desempeña un doble papel en la labor jurisdiccional:

- a. Represivo: Obliga a los jueces nacionales a inaplicar las normas internas, incluyendo las constitucionales, opuestas a la CADH y a la interpretación que ha realizado la CIDH.

¹¹² Pardo Rebolledo, Jorge Mario, *Control de convencionalidad y bloque de regularidad constitucional en el juicio de amparo*, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *El juicio de amparo en el centenario de la Constitución mexicana de 1917*, tomo II, México, IJ UNAM, 2017, p. 318, [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4337-el-juicio-de-amparo-en-el-centenario-de-la-constitucion-mexicana-de-1917-tomo-ii> [consulta: 6 de enero 2019].

- b. Constructivo: Obliga a interpretar al derecho nacional de conformidad a la CADH y a su interpretación por la CIDH. Se trata de una interpretación armonizante o adaptativa del derecho local con la CADH y su exégesis realizada por la Corte Interamericana.

Lo que significa que el control de convencionalidad, también implica que -previo a inaplicar o invalidar la norma infraconstitucional- el juzgador trate de “armonizar” la norma nacional con la convencional, para lo cual debe realizar una “interpretación conforme” de la norma nacional con la CADH, sus protocolos y la jurisprudencia convencional.¹¹³ Por consiguiente, los jueces deben observar lo establecido por los siguientes criterios para desempeñar dicha labor:

Control difuso de constitucionalidad ex officio. Sus presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia.¹¹⁴

Aun cuando el control difuso de constitucionalidad -connotación que incluye el control de convencionalidad- que ejercen los órganos jurisdiccionales en la modalidad ex officio no está limitado a las manifestaciones o actos de las partes, pues se sustenta en el principio iura novit curia, ello no implica que deba ejercerse siempre, pues **existen presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia que deben tenerse en cuenta**. La ley, la jurisprudencia y la práctica muestran que algunos de esos presupuestos, que de no satisfacerse impedirán su ejercicio, de manera enunciativa son: a) que el juzgador tenga competencia legal para resolver el procedimiento o proceso en el que vaya a contrastar una norma; b) si es a petición de parte, que se proporcionen los elementos mínimos, es decir, debe señalarse con toda claridad cuál es el derecho humano o garantía que se estima infringido, la norma general a contrastar y el agravio que le produce, pues de otra forma, sin soslayar su carácter de conocedor del derecho, el juzgador no está obligado a emprender un estudio expreso oficioso de los derechos humanos o preceptos constitucionales o convencionales que se le transcriban, o que de manera genérica se invoquen como pertenecientes al sistema; c) debe existir aplicación expresa o implícita de la norma, aunque en ciertos casos también puede ejercitarse respecto de normas que, bien sea expresa o implícitamente, deban emplearse para resolver alguna cuestión del procedimiento en el que se actúa; d) la existencia de un perjuicio en quien solicita el control difuso, o bien irrogarlo a cualquiera de las partes cuando se realiza oficiosamente;

¹¹³ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad, el nuevo paradigma para el juez mexicano*, en Carbonell Sánchez, Miguel, *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, IJ UNAM, 2011, p. 343, [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3033-la-reforma-constitucional-de-derechos-humanos-un-nuevo-paradigma#108404>, [consulta: 6 de enero 2019].

¹¹⁴ Tesis de jurisprudencia: XXVII.1o. (VIII Región) J/8 (10a.), *Control difuso de constitucionalidad ex officio. Sus presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, diciembre de 2013, p. 953.

e) inexistencia de cosa juzgada respecto del tema en el juicio, pues si el órgano jurisdiccional ya realizó el control difuso, estimando que la norma es constitucional, no puede realizarlo nuevamente, máxime si un juzgador superior ya se pronunció sobre el tema; f) inexistencia de jurisprudencia obligatoria sobre la constitucionalidad de la norma que emiten los órganos colegiados del Poder Judicial de la Federación, porque de existir, tal criterio debe respetarse, pues el control concentrado rige al control difuso y, g) inexistencia de criterios vinculantes respecto de la convencionalidad de la norma general, ya que conforme a las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos son vinculantes para los tribunales del Estado Mexicano.

El énfasis es nuestro.

Como podemos observar, en este criterio se confirma que en el análisis del control de constitucionalidad, se incluye el control de convencionalidad. Asimismo, en el texto se señalan los elementos que deben coexistir para que el juzgador se encuentre obligado a aplicar un análisis de control difuso al caso concreto y en el supuesto de que el operador jurídico se disponga a realizarlo, debe seguir el procedimiento establecido en la siguiente tesis:

Control difuso de constitucionalidad ex officio. Pasos y aspectos sustantivos e instrumentales que deben observarse para realizarlo.¹¹⁵

Para realizar el control difuso de constitucionalidad -connotación que incluye el control de convencionalidad- en la modalidad ex officio, no sólo debe considerarse que se colmen sus requisitos de procedencia y admisibilidad, es decir, sus presupuestos de forma, adjetivos y sustantivos, ya que atento a su naturaleza, regida por el principio iura novit curia, precisa de una metodología que posibilite su correcta realización, pues su resultado no es cualquiera, sino la expulsión de normas generales del sistema legal. Así, **la evaluación de la constitucionalidad de esas normas puede efectuarse siguiendo los siguientes pasos:** I. Identificar el derecho humano, subderecho o garantía prevista en la Constitución o en un tratado internacional; II. Reconocer los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que establezcan su alcance e interpretación; III. Fijar la norma o porción normativa que será objeto de control; IV. Determinar si ésta tiene como fin promover, respetar, proteger y garantizar otros derechos humanos; V. Examinar las posibles interpretaciones que la norma permite y verificar si una de ellas guarda conformidad con el derecho humano, subderecho o garantía; VI. Si no permite interpretaciones conformes, o todas sus interpretaciones resultan disconformes con el derecho humano, debe procederse a contrastarla frontalmente, para lo cual deben tomarse en cuenta los principios de

¹¹⁵ Tesis aislada XXVII.Io.(VIII Región) 15 K (10a.), *Control difuso de constitucionalidad ex officio. Pasos y aspectos sustantivos e instrumentales que deben observarse para realizarlo*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 3, agosto de 2013, p. 1618.

universalidad, interdependencia e indivisibilidad, progresividad y pro homine; y, VII. Desaplicarla cuando resulte contradictoria con el derecho humano. Lo anterior sin dejar de observar que en el control difuso de constitucionalidad *ex officio*, existen otros aspectos sustantivos e instrumentales que a la par deben considerarse, como son: a) la presunción de constitucionalidad de las normas del sistema jurídico; b) que algunas de éstas tienen por objeto cumplir con las obligaciones del Estado de promover, respetar, proteger y garantizar otros derechos humanos, lo cual debe ponderarse para fijar los alcances de una decisión, sin que ello signifique que aquéllas no puedan resultar inconstitucionales; y, c) que un incorrecto control difuso de constitucionalidad, también puede ser reparado mediante los recursos en un control difuso de constitucionalidad *ex officio* a la inversa, es decir, así como un Juez de primer grado en ejercicio oficioso de control puede concluir equivocadamente que una norma general es inconstitucional, el tribunal de segunda instancia también le puede regresar la regularidad constitucional a la norma oficiosamente, pues de otra manera se permitirá la inaplicación de una norma que sí era constitucional.

El énfasis es nuestro.

Cabe señalar que los jueces tienen que actuar tanto a petición de parte como de oficio y las normas internas que se oponen a la CADH y a su exégesis por la CIDH, resultan inconvenientes y deben carecer de efectos jurídicos.

Finalmente, es importante recalcar que a nivel nacional se han impuesto algunas limitantes para el desarrollo de esta labor, pues de conformidad con la tesis jurisprudencial P./J. 64/2014 (10a), la jurisprudencia emitida por la SCJN, no es susceptible de someterse al control de constitucionalidad y/o convencionalidad *ex officio* por órganos jurisdiccionales de menor jerarquía, lo cual implica que dicha determinación se vuelve inmune y sustraída de la deliberación judicial. Asimismo, en la diversa: P./J. 20/2014 (10a), nuestro máximo tribunal determinó que en caso de conflicto entre una norma internacional sobre derechos humanos y una norma constitucional que contenga una restricción expresa a los DH, debe respetarse lo que establece la Constitución; entre otras limitantes a la aplicación del control de convencionalidad.¹¹⁶

¹¹⁶ Cfr. Silva García, Fernando, *Control de convencionalidad en México: transformaciones y desafíos*, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (Coord.), *La Constitución y sus garantías. A 100 años de la Constitución de Querétaro de 1917. Memoria del XI Encuentro Iberoamericano y VIII Congreso Mexicano de Derecho Procesal Constitucional*. México, Instituto de estudios constitucionales del estado de Querétaro, IJ UNAM, 2017, pp. 910 y 915, [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4633-la-constitucion-y-sus-garantias-a-100-anos-de-la-constitucion-de-queretaro-de-1917-memoria-del-xi-encuentro-ibroamericano-y-viii-congreso-mexicano-de-derecho-procesal-constitucional>, [consulta: 8 de enero 2019].

4.2.3 Interpretación conforme

Como pudimos observar en el punto anterior, la interpretación conforme es una labor fundamental que desempeña el juzgador en la aplicación del control de convencionalidad. Esta figura se refiere, en redacción del Juez Interamericano Eduardo Ferrer Mc Gregor, a: la técnica hermenéutica por medio de la cual, los derechos y libertades constitucionales son armonizados con los valores, principios y normas contenidos en los tratados internacionales sobre DH y la jurisprudencia de los tribunales internacionales para lograr su mayor eficacia y protección. Aunque, no se trata simplemente de una imposición de la norma internacional sobre la nacional, sino de un proceso interpretativo de armonización, que implica en ocasiones, dejar de aplicar cualquiera de las dos normas -nacional e internacional-, en virtud de que alguna implique una mayor protección conforme al principio *pro persona*.¹¹⁷ Es decir, a través de la interpretación conforme, es posible salvar la convencionalidad de la norma interna para que subsista en el orden jurídico y no sea inaplicada o declarada inconstitucional o inconvencional.

Al igual que con el control de convencionalidad, corresponde a todos los jueces y órganos jurisdiccionales nacionales realizar una interpretación de la norma nacional a la luz de la CADH, así como de la jurisprudencia de la CIDH y siempre con la regla interpretativa del principio *pro homine*.¹¹⁸

Así, como señalamos anteriormente, la interpretación conforme se desarrolla por el juzgador en el ejercicio del control de convencionalidad, por lo que cuando advierta un conflicto entre una norma infraconstitucional y una disposición contenida en la Constitución y/o en los tratados internacionales, el juez nacional deberá analizar las posibles interpretaciones de la norma infraconstitucional y aplicar aquella que se ajuste a la Norma Suprema y a los tratados internacionales, con la finalidad de que la ley general subsista.¹¹⁹ Sin embargo, en caso de incompatibilidad absoluta, donde no haya posibilidad de una interpretación convencional, el juez inaplicará la norma y podrá plantear la duda de

¹¹⁷ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad, el nuevo paradigma para el juez mexicano*, op. cit, p. 343.

¹¹⁸ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Voto razonado en relación con la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México...*, op. cit, p.15.

¹¹⁹ Cfr. Enríquez Soto, Pedro Antonio, *La interpretación conforme y su impacto en los jueces mexicanos*, en Serna de la Garza, José María (Coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, IIJ UNAM, 2015, pp. 295 y 296, [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3980-contribuciones-al-derecho-constitucional#134201>, [consulta: 8 de enero 2019].

inconveniencia ante los órganos jurisdiccionales competentes que puedan ejercer el control de convencionalidad con mayor intensidad para que, en su caso, declaren la invalidez de la norma por resultar inconveniente.¹²⁰

Este ejercicio interpretativo debe realizarse previo al juicio de invalidez, es decir, que antes de considerar a una norma jurídica como inconstitucional o inconveniente, deben agotarse todas las posibilidades de encontrar un significado o interpretación que la hagan compatible con la Constitución y/o la CADH/ o el tratado internacional, para que la norma subsista en el sistema y no se afronte el vacío jurídico que ocasionaría su expulsión.¹²¹

Como consecuencia de lo anterior, los jueces nacionales deben seguir las siguientes pautas de interpretación conforme para ejercer el control difuso de convencionalidad:¹²²

- a) Interpretación conforme en sentido amplio: Significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales, de los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.
- b) Interpretación conforme en sentido estricto: Se traduce en que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la ley suprema y en los tratados internacionales de los que México sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.
- c) Inaplicación de la norma: En caso que no sea posible la compatibilidad de la norma con el contenido de los derechos humanos constitucionales y convencionales, se deberá optar por inaplicar la disposición legal específica en el caso concreto. Esto no implica que la norma ha dejado de ser válida o que haya sido expulsada del sistema.

¹²⁰ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Voto razonado en relación con la sentencia de la Corte Interamericana Derechos Humanos en el caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México...*, op. cit, p. 15.

¹²¹ Cfr. Tesis: 1a./J. 37/2017 (10a.), *Interpretación conforme. Naturaleza y alcances a la luz del principio pro persona*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Mayo de 2017, p. 358.

¹²² Cfr. Tesis III.4o. (III Región) 5 K (10a.), *Control de convencionalidad. Cómo deben ejercerlo los órganos jurisdiccionales nacionales*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo V, Enero de 2012, p.4320.

Asimismo, coincidimos con las siguientes características de la cláusula de interpretación conforme a la CADH, que distingue el Dr. Eduardo Ferrer Mc Gregor:¹²³

1.- *Resulta obligatoria* en todo caso que involucre normas de DDHH, por lo que nunca puede ser “optativo” o “facultativo” para el intérprete de la norma en materia de derechos humanos.

2.- El *objeto* materia de la interpretación conforme incluye:

- a. No solamente a los derechos humanos contenidos en fuentes nacionales o internacionales, sino también comprende a los derechos infraconstitucionales, de tal manera que las normas que los contengan deberán interpretarse de conformidad con los DDHH previstos en la Constitución y en los tratados internacionales; se trata, en este sentido, de una interpretación “desde” el texto fundamental hacia abajo.
- b. A todos los derechos humanos, sea cual sea su ubicación en el texto fundamental y los previstos en “cualquier” tratado internacional, sea cual sea su denominación o la materia que regule.
- c. A normas de tipo sustantivas y adjetivas relativas a derechos humanos. Así, la norma para interpretar DDHH puede ser objeto, a su vez, de interpretación conforme.

3.- La expresión *tratados internacionales*, debe comprender también la interpretación que establezcan los órganos que el tratado autoriza para su interpretación, como **la norma interpretada por la CIDH, que adquiere el mismo grado de eficacia y obligatoriedad que el texto convencional. Sin que esto sea límite para que el intérprete pueda ampliar sus fuentes y así considerar: informes, declaraciones, observaciones generales y demás fuentes internacionales, siempre y cuando favorezcan la “protección más amplia”. Esto permite ampliar el bloque de convencionalidad, creado como estándar mínimo por la CIDH**, de ahí que si una norma tildada de inconstitucional, admite una interpretación armoniosa con alguna disposición convencional, debe preferirse esta interpretación conforme a efecto de evitar la expulsión de la ley infraconstitucional.

4.- La cláusula contiene un “principio de armonización” entre la Constitución y el tratado internacional, lo que significa que el intérprete debe procurar una interpretación que permita armonizar ambas y entre las posibles interpretaciones conformes de armonización, deberá optar por la protección más amplia. En todo caso, ante una eventual antinomia entre la norma

¹²³ Cfr. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad, el nuevo paradigma para el juez mexicano*, op. cit., p. 363 a 368.

constitucional y la disposición internacional, también debe aplicarse la norma que otorgue a las personas la protección más amplia, como solución interpretativa que la parte final de la cláusula establece; de ahí que podría prevalecer la norma nacional en términos del artículo 29.b) de la CADH.

5.- El criterio hermenéutico incorpora el principio *pro persona*, que implica favorecer “en todo tiempo a las personas la protección más amplia”, lo que significa realizar una interpretación más estricta cuando se trate de restricción o limitaciones a derechos y libertades.

4.2.4 Principio *pro persona*

La doctrina establece una doble naturaleza del *principio pro persona*: por un lado, como refiere la Dra. Mónica Pinto: es un “criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos”, orientando la aplicación y la interpretación de la disposición normativa que sea más favorable a la persona y a sus derechos. Por otro lado, el autor Ricardo Guastini señala que este principio tiene como objetivo resolver controversias metainterpretativas, es decir, no se refiere a las diferentes interpretaciones de una misma disposición normativa, sino propiamente al método de interpretación que debe emplearse.¹²⁴

De estos dos criterios, el primero fue plasmado en la reforma constitucional de 2011 señalada anteriormente, estableciendo el *principio pro persona* en el artículo 1º de la CPEUM, como un criterio hermenéutico de resolución de conflictos, que impone a las autoridades el deber de aplicar las normas relativas a derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia. Empero, a pesar del sentido literal del texto, la doctrina y la jurisprudencia consideran que existen dos sentidos de aplicación del principio *pro persona*: El primero es en sentido positivo, y se identifica con la exigencia de acudir a la formulación normativa o a la interpretación más amplia, siempre que se trate de reconocer, promover, respetar y garantizar los derechos protegidos. El segundo es en sentido negativo, pues implica que se debe preferir la disposición normativa o la interpretación menos

¹²⁴ Cfr. Mata Quintero, Gerardo, *El principio pro persona: la fórmula del mejor derecho*, Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 39, Julio-Diciembre de 2018, p. 210, [en línea] <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/12654>, [Consulta: 10 de enero 2019].

restrictiva, cuando se trata de establecer restricciones al ejercicio de los derechos y las libertades.¹²⁵

Es decir, el principio *pro persona* opera como un criterio que rige la selección entre:¹²⁶

- a. Dos o más normas de derechos humanos que, siendo aplicables, tengan contenidos que sea imposible armonizar y que, por tanto, exijan una elección;
- b. Dos o más posibles interpretaciones admisibles de una norma, de modo que se acoja aquella que adopte el contenido más amplio o la limitación menos restrictiva del derecho.

Como hemos observado, el principio constitucional en mención tutela la aplicación de la norma o la interpretación que más beneficios otorgue a la persona; aunque también reconoce la existencia y la validez de las restricciones a los derechos humanos, en cuya cuestión, la SCJN ha determinado mediante la jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a), que en caso de conflicto entre una norma sobre derechos humanos de fuente internacional y una norma constitucional que contenga una restricción expresa a los DH, debe estarse a lo que establece la norma Constitucional; por ejemplo, el arraigo en materia penal establecido en el artículo 16 de la CPEUM.

Sin embargo, la afirmación anterior no significa que porque el texto constitucional deba prevalecer, su aplicación se realizará indiscriminadamente, sino que se privilegia un ejercicio hermenéutico que lleve al operador jurídico a que, sin vaciar de contenido la disposición restrictiva, ésta sea interpretada conforme al principio *pro persona*.¹²⁷ En palabras llanas, las normas constitucionales restrictivas también deben ser interpretadas de la manera más favorable a la persona.

En este sentido, podemos sostener que la única restricción de un medio de control constitucional –garantía– expresamente señalada en la constitución para la materia fiscal, es la inaplicación de la declaratoria general de inconstitucionalidad cuando se impugne una

¹²⁵ *Ídem*.

¹²⁶ Cfr. Tesis: 1a. CCVII/2018 (10a.), *Principio pro persona. sólo puede utilizarse en su vertiente de criterio de selección de interpretaciones cuando éstas resultan plausibles*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo I, Diciembre de 2018, p. 378.

¹²⁷ Cfr. Tesis Aislada: 2a CXXI/2015 (10a), *Restricciones constitucionales al goce y ejercicio de los derechos y libertades. Su contenido no impide que la suprema corte de justicia de la nación las interprete de la manera más favorable a las personas, en términos de los propios postulados constitucionales*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo II, octubre de 2015, p. 2096.

norma tributaria, tal como lo señalan los párrafos segundo, tercero y cuarto de la fracción II del artículo 107 de la CPEUM, que establecen:

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión **se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva**, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, **la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad**, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores **no será aplicable a normas generales en materia tributaria**.

Ahora bien, una vez que hemos establecido las figuras jurídicas y las decisiones relevantes que maximizan la protección de los derechos y garantías en materia fiscal, podemos señalar los derechos y garantías tributarias que consideramos lesionados con la citada reforma electrónica en materia fiscal.

4.3 Debido proceso en materia fiscal

El debido proceso constituye el género y las especies de éste son algunas de las garantías que consideramos violentadas con la reforma fiscal a la que se avoca este escrito, específicamente nos referimos a: el derecho a la notificación, la presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse. Garantías que, conforme al análisis de la reforma al artículo 1º constitucional realizado con anterioridad, forman parte de la protección a los derechos del sujeto en materia tributaria.

Así, el tema del derecho a un debido proceso lo desarrollaremos desde la perspectiva del honorable autor Sergio García Ramírez, quien fue juez y presidente de la Corte IDH. Dicho autor, utiliza las diversas citas e interpretaciones de la CIDH, para sostener que el debido proceso se interpreta en un doble sentido:

- I. Conforme a derecho sustantivo: El debido proceso es un instrumento que tutela los derechos de la persona ante el arbitrio del poder público desde el ámbito ejecutivo y legislativo,¹²⁸ o sea, desde la creación y ejecución de normas generales;
- II. Conforme al derecho adjetivo: Es decir en la materia procesal, en donde el debido proceso se refiere al “conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos.”¹²⁹

Bajo esta tesis, una de las principales observaciones que realiza el Dr. García Ramírez y que conviene a este trabajo, es la interpretación del artículo 8º de la CADH (que establece las garantías mínimas para que exista un debido proceso), que atribuye un carácter amplio a las garantías judiciales con el propósito de extender su tutela en todas las materias, en virtud de que el numeral 1, del citado artículo 8º, establece lo siguiente:

Artículo 8. Garantías Judiciales

- 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.**

Lo que se traduce en que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias diversas a la penal, el catálogo de garantías establecidas en su numeral 2, deben ser aplicadas también a otros órdenes, es decir, se trata de una interpretación conforme al principio *pro persona* con alcances generales.¹³⁰

En este sentido, las interpretaciones de la Corte se han enfocado en el enjuiciamiento administrativo, -del cual deriva el derecho fiscal- toda vez que las sanciones administrativas son una expresión del poder punitivo único del Estado, tal como sucede en materia penal.¹³¹ Por ende, la aplicación de las garantías mínimas del debido proceso, no se limita estrictamente a los recursos judiciales, sino a **cualquier actuación u omisión de los órganos**

¹²⁸ Cfr. García Ramírez, Sergio, *El debido proceso: Criterios de la Jurisprudencia Interamericana*, México, Porrúa, 2ª edición, 2014, p 14.

¹²⁹ Cfr. *Ibidem* p. 22.

¹³⁰ Cfr. *Ibidem* p. 23 y 24.

¹³¹ *Ídem*

estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, tal como se estableció en el caso Ricardo Baena y otros vs Panamá, como citaremos a continuación:¹³²

124. Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. **Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.**

125. La Corte observa que el elenco de **garantías mínimas** establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención **se aplica a** los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “**civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter**”. **Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes.**

126. En cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. **Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados.** Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

127. **Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.**

128. **La Corte Europea se ha pronunciado sobre este tema,** señalando que: ... los principios enunciados en el párrafo 2 (art. 6-2) y 3 (a saber los incisos a, b y d) [... de la Convención Europea de Derechos Humanos], se aplican *mutatis mutandis* a los procesos disciplinarios a los que se refiere el inciso 1 (art. 6-1) de la misma forma en que se aplican a los casos en que una persona es acusada por una infracción de carácter penal.

129. La justicia, realizada a través del debido proceso legal, como verdadero valor jurídicamente protegido, se debe garantizar en todo proceso disciplinario, y los Estados no pueden sustraerse de esta obligación argumentando que no se aplican las debidas

¹³² Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 2 de febrero de 2001, párrafos 125 a 129, pp. 91 a 93, [en línea] https://www.google.com.mx/search?source=hp&ei=KqJSXJfdNdCEtQXT5o9Y&q=Caso+Baena+Ricardo+y+otros+Vs.+Panam%C3%A1.+Fondo%2C+Reparaciones+y+Costas.+Sentencia+de+2+de+febrero+de+2001+&btnK=Buscar+con+Google&oq=Caso+Baena+Ricardo+y+otros+Vs.+Panam%C3%A1.+Fondo%2C+Reparaciones+y+Costas.+Sentencia+de+2+de+febrero+de+2001+&gs_l=psy-ab.3...368.368..1218...0.0.0.0.....0....2j1..gws-wiz.....0.#, [Consulta: 12 de enero 2019].

garantías del artículo 8 de la Convención Americana en el caso de sanciones disciplinarias y no penales. **Permitirle a los Estados dicha interpretación equivaldría a dejar a su libre voluntad la aplicación o no del derecho de toda persona a un debido proceso.**

Asimismo, la Corte IDH se ha pronunciado en el mismo sentido en las sentencias:

- CIDH: Caso Vélez Loor vs. Panamá, Sentencia de 23 de noviembre de 2010 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), párrafo 142.
- CIDH: Caso Yatama Vs. Nicaragua, Sentencia de 23 de Junio de 2005 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), párrafo 148.
- CIDH: Caso Chocrón Chocrón Vs. Venezuela, Sentencia de 1 de julio de 2011 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas), párrafo 115.
- CIDH: Claude Reyes y otros Vs. Chile, Sentencia de 19 de septiembre de 2006 (Fondo, Reparaciones y Costas), párrafo 117.
- CIDH: Caso Barbani Vs. Uruguay, Sentencia de 13 de octubre de 2011 (fondo, reparaciones y costas), la cual agrega un argumento interesante en sus párrafos 117 y 118:

117. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8.1 de la Convención, en la determinación de los derechos y obligaciones de las personas, de orden penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, se deben observar **“las debidas garantías” que aseguren, según el procedimiento de que se trate, el derecho al debido proceso. El incumplimiento de una de esas garantías conlleva una violación de dicha disposición convencional.**

118. El artículo 8.1 de la Convención no se aplica solamente a jueces y tribunales judiciales. **Las garantías que establece esta norma deben ser observadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos.**

- El Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú, Sentencia de 6 de febrero de 2001, la CIDH estableció en el párrafo 103:

103. La Corte ha establecido que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, las garantías mínimas establecidas en el numeral 2 del mismo precepto se aplican también a esos órdenes y, por ende, en éstos el individuo tiene derecho al debido proceso en los términos reconocidos para la materia penal, en cuanto sea aplicable al procedimiento respectivo.

- Finalmente, el Caso Cantos Vs. Argentina, Sentencia de 28 de noviembre de 2002 (fondo, reparaciones y costas), en la cual, la CIDH estableció que la sentencia dictada por la Corte Suprema de Argentina, quebrantó principios sustanciales del debido proceso consagrados en los artículos 8 y 25 de la CADH, en un caso de materia fiscal. Es decir, aplicó sin reservas las garantías del debido proceso en materia fiscal, específicamente lo concerniente al acceso a la justicia.

Por ende, en el estudio de estos casos, la Corte debe realizar un análisis de valoración del caso concreto, apreciando la observancia o no del debido proceso conforme a la CADH, lo cual implica: ¹³³

- a) Que la Corte revise si las incorporaciones de las pruebas se ajustaron a la CADH y la eficacia de las mismas;
- b) Que las actuaciones de los órganos judiciales conduzcan a que la Corte se ocupe de examinar los procesos internos y así determinar si el Estado ha violentado o no sus obligaciones internacionales.

Es decir, la función de la CIDH es determinar la integridad del procedimiento del debido proceso la luz de la CADH, desde los procedimientos administrativos hasta los jurisdiccionales, y para esa labor deben obtener pruebas específicas que lo acrediten o desvirtúen, toda vez que el incumplimiento de dicha aplicación por algún Estado parte, en detrimento de los derechos y sus garantías, conlleva a la violación de diversas disposiciones convencionales que se comprometió a cumplir. Lo anterior en razón de que, en palabras del multicitado autor “la legitimidad de los medios justifica el fin alcanzado”.

Como pudimos observar, la aplicación del debido proceso en materia tributaria es posible desde los procedimientos administrativos de inspección fiscal, hasta el juicio que promueva el posible agraviado, en virtud del texto de la propia CADH, de la interpretación de la CADH realizada en las sentencias señaladas y en cuanto a la experiencia de la Corte Suprema de EEUU y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como señalaremos posteriormente.

¹³³ Cfr. *Ibidem* p. 25

4.3.1 Infracciones en materia fiscal como manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.

El hecho de que se infraccione a un contribuyente por incumplir las disposiciones fiscales en un procedimiento administrativo de inspección, como lo constituyen las facultades de fiscalización de las autoridades tributarias, es sumamente relevante para la hipótesis de este trabajo, pues de ello depende la aplicación de las garantías del debido proceso que señalamos anteriormente.

Por lo anterior, se torna necesario definir la naturaleza y la determinación de las multas por infracciones fiscales, específicamente por el incumplimiento de pago de contribuciones que se imponen en las facultades de fiscalización.

En este sentido, debemos señalar que el crecimiento en la utilización del poder de policía, que es necesario para el desenvolvimiento de la vida social, puede tornarse arbitrario si no se controla a la luz de la Constitución. Para ello, únicamente el Estado goza de potestad punitiva o *ius puniendi*, - independientemente del orden o nivel de gobierno- para imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, de la cual se derivan diversas potestades sancionadoras.¹³⁴ Sin embargo, para este trabajo únicamente analizaremos la potestad sancionadora administrativa –que engloba a las sanciones fiscales- y la potestad sancionadora penal.

Así, las sanciones administrativas son actos administrativos dirigidos a los administrados como consecuencia de una conducta ilegal, como resultado de un procedimiento administrativo y con una finalidad represora.¹³⁵ **Dichas sanciones se imponen como reacción frente a lo antijurídico dentro del régimen del derecho administrativo, ya sea en el plano del derecho tributario** o en contratos estatales, o en el marco de la disciplina a los funcionarios o servidores oficiales, o en el derecho civil como sanción cuando la

¹³⁴ Cfr. Acción de inconstitucionalidad 4/2006, Procurador General de la República, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1566, [En línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=19649&Clase=DetalleTesisEjecutorias>, [consulta: 30 de enero 2019].

¹³⁵ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, op. cit. p. 246.

propiedad no presta una función social, lo que genera la extinción del dominio como sanción administrativa.¹³⁶

Por otro lado, las infracciones fiscales se constituyen con la vulneración de las normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuyo efecto es la imposición de una sanción.¹³⁷ Como lo mencionamos líneas atrás, estas infracciones son ilícitos de naturaleza administrativa.¹³⁸

Las sanciones administrativas son básicamente pecuniarias, en materia fiscal la más usual es la multa, misma que tiene naturaleza penal en razón de que **no se establece con el propósito principal de incrementar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones tributarias. Es decir, la connotación “pena”, no se refiere en sentido estricto al derecho penal, sino a la sanción de la que es objeto el administrado bajo el *Ius puniendi* del Estado.**¹³⁹ Por lo que la infracción fiscal establecida en ley por el incumplimiento de las obligaciones, debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador y a las garantías del derecho penal, en la medida que resulten aplicables.¹⁴⁰ Es decir, si la infracción fiscal tiene naturaleza de pena, entonces le son aplicables los principios del derecho penal y los lineamientos del derecho administrativo sancionador.¹⁴¹ Sirven de apoyo las siguientes tesis de la SCJN:

¹³⁶ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana*, en Ferrer Mc Gregor, Eduardo, *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII, Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica, México, 2008, Marcial Pons, IJ UNAM, p. 270, [En línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2564-la-ciencia-del-derecho-procesal-constitucional-estudios-en-homenaje-a-hector-fix-zamudio-en-sus-cincuenta-anos-como-investigador-del-derecho-t-xii-ministerio-publico-contenciosos-administrativo-y-actualidad-juridica?c=90467>, [consulta: 30 de enero 2019].

¹³⁷ Ídem.

¹³⁸ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, op. cit. p. 233.

¹³⁹ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana...*, op. cit., p. 267.

¹⁴⁰ Tesis: 1a. XXVII/2007, *Las infracciones fiscales se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y por las garantías del derecho penal, en lo que resulten aplicables*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, p. 652.

¹⁴¹ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana...*, op. cit., p. 269.

Multas fiscales. Deben aplicarse en forma retroactiva las normas que resulten benéficas al particular.¹⁴²

Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apegan a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, **por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.**

El énfasis es nuestro.

Mediante este criterio, nuestro máximo Tribunal reconoce la finalidad punitiva de las sanciones fiscales, por lo que pueden invocarse principios penales derivado de su imposición. De igual manera, la siguiente tesis establece algunos principios que rigen dichas infracciones fiscales, dentro de las cuales se incluye el objetivo de reprimir y disuadir la conducta infractora de los contribuyentes, como se muestra a continuación:

Multa por contribuciones omitidas. La prevista en el artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no resulta excesiva en los términos del artículo 22 de la Constitución Federal (legislación vigente en 2008).¹⁴³

Este alto tribunal ha sido consistente en referir que el artículo 22 de la Constitución Federal prohíbe, entre otras sanciones, las multas excesivas, esto es, aquellas que resultan desproporcionadas a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito o que se propasan por ir más adelante de lo lícito y lo razonable; además de que si en las leyes se fija como límite inferior de una multa una cantidad o porcentaje superior a la mínima carga económica que podría imponerse a una persona, ello no se traduce directamente en la previsión de una sanción pecuniaria de las proscritas por la Ley Fundamental. En este contexto, **el hecho de que la multa prevista en el artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no tenga como límite inferior una cantidad o porcentaje superior a la mínima carga económica que podría imponerse a un contribuyente no la torna en una multa excesiva, por las siguientes premisas: 1. La determinación de multas es acorde con la facultad del legislador democrático de determinar el grado en que una conducta infractora afecta al orden**

¹⁴² Tesis de jurisprudencia 2a./J. 8/98 *Multas fiscales. Deben aplicarse en forma retroactiva las normas que resulten benéficas al particular.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, p. 333.

¹⁴³ Tesis aislada: 1a. XXXI/2017 (10a.) *Multa por contribuciones omitidas. La prevista en el artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no resulta excesiva en los términos del artículo 22 de la constitución federal (legislación vigente en 2008).* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Marzo de 2017, p. 446.

público y el interés social, así como el monto de la sanción pecuniaria suficiente para disuadir y corregir su comisión. 2. La cuantía prevista en el precepto de referencia oscila entre un parámetro mínimo y uno máximo, que permite a la autoridad sancionadora individualizar el monto respectivo acorde con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho sancionado, lo cual debe, en todo caso, ser fundado y motivado de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal. 3. El artículo 22 de la Constitución Federal no exige para la validez de la normativa sancionadora que se prevea, necesariamente, la posibilidad de que la autoridad administrativa reduzca, por sí misma, los límites inferiores establecidos por el legislador en materia de multas. **4. La multa en cuestión no es recaudatoria ni tiene una finalidad distinta a la de reprimir y disuadir la infracción con motivo de la cual se determina, pues basta la lectura del precepto legal en comento para constatar que la intención del legislador con su emisión fue sancionar, pecuniariamente, la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, siempre que ello sea descubierto por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.** 5. Finalmente, la multa de referencia contiene un elemento disuasorio resaltado por el hecho de prever un porcentaje mínimo elevado que resulta proporcional a la gravedad que el legislador democrático y el marco constitucional permiten atribuir a la omisión en el pago de las contribuciones, máxime que la obligación de contribuir -prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal- obedece a un deber de solidaridad social.

El énfasis es nuestro.

Por ende, como mencionamos en el capítulo anterior, las facultades de comprobación de las autoridades tributarias tienen tres objetivos: De inspección; de recaudación; y punitivo. Por lo que, la potestad sancionadora del Estado también afecta al contribuyente en el caso concreto de una multa por infracción a las normas fiscales y por ende, puede invocarse el derecho al debido proceso, como sucede en los principios penales sustantivos, como son: el principio de legalidad, la presunción de inocencia, el principio de culpabilidad e incluso la prescripción de las sanciones, entre otros.

Lo anterior, con el objetivo de lograr una interpretación constitucional en razón de la unidad de la potestad punitiva del Estado, aun cuando la exigencia no pueda hacerse automáticamente, porque la aplicación de dichas garantías a otras materias, sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Es decir, el objetivo es apoyarse en los principios del derecho penal, para ir formando principios propios de la manifestación

de la potestad punitiva del Estado en el derecho administrativo sancionador y de otras materias como la fiscal.¹⁴⁴

Tal interpretación de los principios constitucionales penales a otras materias sancionatorias, debe realizarse como sucedió en la resolución de la contradicción de tesis 200/2013, en la cual se aplicó el principio de presunción de inocencia penal, en un caso de responsabilidad de servidores públicos -materia que es parte del derecho administrativo sancionador-, de la que derivó la siguiente jurisprudencia:

Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones.¹⁴⁵

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, **de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es **desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso.****

El énfasis es nuestro.

¹⁴⁴ Cfr. SCJN, Acción de inconstitucionalidad 4/2006, *op. cit.*

¹⁴⁵ Tesis de Jurisprudencia: P./J. 43/2014 (10a.) *Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, junio de 2014, p. 41.

Como podemos observar en la citada jurisprudencia, el pleno de la SCJN realizó una interpretación conforme a DDHH, conforme al principio *pro persona* y observó el bloque de constitucionalidad al citar el principio de presunción de inocencia desde la Constitución hasta los tratados internacionales obligatorios para México. Es decir, aplicó la interpretación de la norma más favorable al gobernado, que en este caso era susceptible de obtener una sanción proveniente del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, por un procedimiento de responsabilidad de servidores públicos.

Sin embargo, nuestro máximo Tribunal ha limitado esta interpretación en la potestad punitiva que ejerce en materia tributaria, tal como señalaremos más adelante.

Finalmente, una vez que hemos determinado el alcance de las garantías del debido proceso en materia fiscal conforme a la CADH y a las interpretaciones de la CIDH en sus sentencias –que constituyen criterios de jurisprudencia obligatorios para el Estado Mexicano–; así como la naturaleza de las infracciones fiscales, cabe recordar que en este trabajo, consideramos que la reforma en materia fiscal que introduce la figura de las revisiones electrónicas como facultad de fiscalización de las autoridades tributarias, violenta las garantías del debido proceso establecidas en el artículo 8º de la CADH, específicamente las siguientes:

4.4 Derecho a la notificación previa al procedimiento

La notificación es el acto de comunicar a las partes las decisiones, consecuencias, estados y resoluciones de las actuaciones realizadas en un proceso o en un juicio.¹⁴⁶ En la especie, la notificación administrativa es una actuación principal que garantiza la eficacia del acto administrativo, con incidencia de la tutela judicial efectiva del interesado.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Cfr. Lugo González, Juan Carlos, *La conflictividad en relación a la notificación personal. Breves consideraciones*, Revista de la Facultad de Derecho de México, México, Tomo LX, Vol. 60, N° 254, julio-diciembre de 2010, p.1, [En línea] <http://www.journals.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30210/28067> [consulta: 2 de febrero 2019].

¹⁴⁷ Cfr. Tesis: I.4o.A. J/36, *Procedimiento administrativo. El acto que lo inicia es eficaz a partir de su notificación*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 1007.

Así, a nivel constitucional se regulan los actos administrativos que pueden restringir derechos humanos y sus garantías, cuya notificación se realiza con distintos lineamientos dependiendo de si son: actos de privación, establecidos en el artículo 14 constitucional; o actos de molestia, regulados por el 16 de la CPEUM,¹⁴⁸ con la finalidad de otorgar seguridad jurídica al gobernado.

Los actos de molestia y los privativos son diferenciados por la SCJN con el texto de la tesis de jurisprudencia P./J. 40/96 de julio de 1996, que señala:

- Los actos privativos son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión **definitiva** de un derecho, lo que conlleva a que para su emisión, se exija la existencia de un juicio previo seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.

Asimismo, la SCJN ha sostenido que la obligación de respetar al particular el derecho a defenderse contra un acto del Estado, no surge de la materia en que éste se realiza, sino del carácter privativo del acto.¹⁴⁹

- Los actos de molestia sólo restringen de manera **provisional** o preventiva un derecho, por lo que la CPEUM los autoriza siempre y cuando preceda mandamiento escrito, girado por una autoridad competente, en donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

¹⁴⁸ Cfr. Pérez Johnston, Raúl, Actos de molestia. Artículo 16, en Ferrer Mc Gregor, Eduardo (coord.), Derechos Humanos en la Constitución. Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana, t. II, México, IJ UNAM, 2013, p. 2, [En línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3568-derechos-humanos-en-la-constitucion-comentarios-de-jurisprudencia-constitucional-e-interamericana-t-ii?c=126077>, [consulta: 2 de febrero 2019].

¹⁴⁹ Cfr. Tesis 2a. LXIII/2007, Audiencia. *Las autoridades deben respetar esa garantía en cualquier materia, incluyendo las señaladas en el tercer párrafo del artículo 27 de la constitución federal, cuando impongan modalidades a la propiedad privada por las que se prive definitivamente al gobernado en los derechos de uso, goce o disposición de la propiedad*, Semanario judicial de la federación y su gaceta, Novena Época, Tomo XXV, junio de 2007, p. 340.

En este sentido, el artículo 14 constitucional contempla la garantía de audiencia en los actos privativos, que se colma –de conformidad con la SCJN- con los siguientes elementos del debido proceso:¹⁵⁰

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa
- 3) La oportunidad de alegar
- 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Asimismo, el artículo 16 constitucional establece los siguientes requisitos de validez que deben contener los actos de molestia:¹⁵¹

- 1) Constar por escrito y con la firma autógrafa del respectivo funcionario
- 2) Que provenga de autoridad competente
- 3) Que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento

En cambio en el ámbito internacional, el derecho a la notificación del inicio del procedimiento, se regula por el artículo 8º, numeral 2, inciso b) de la CADH, que establece el derecho del procesado a la comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra:

Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

¹⁵⁰ Cfr. Tesis P./J. 47/95, *Formalidades esenciales del procedimiento. Son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Diciembre de 1995, p. 133.

¹⁵¹ Cfr. Tesis: I.3o.C.52 K, *Actos de molestia. Requisitos mínimos que deben revestir para que sean constitucionales*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Abril de 2003, p. 1050.

De igual manera, para el cumplimiento de este derecho la CIDH ha interpretado en el Caso Tibi Vs. Ecuador, sentencia de 7 de septiembre de 2004, párrafo 187 y en diversas, lo siguiente:

El artículo 8.2.b de la Convención Americana ordena a las autoridades judiciales competentes **notificar** al inculpado la acusación formulada en su contra, las razones y los delitos o **faltas por los cuales se le pretende atribuir responsabilidad, en forma previa a la realización del proceso.**

Para que este derecho opere en plenitud y satisfaga los fines que le son inherentes, **es necesario que esa notificación ocurra antes de que el inculpado rinda su primera declaración. Sin esta garantía, se vería conculcado el derecho de aquel a preparar debidamente su defensa.**

Como podemos observar en el cuerpo del precepto convencional y en la interpretación que la Comisión IDH le ha dado a la figura de la notificación, no se hace referencia a actos privativos o de molestia, sino más bien -como hemos referido en diversas ocasiones- se refiere a que las garantías establecidas en el artículo 8º de la Convención, son aplicables a los procedimientos administrativos, fiscales y de todas las materias, así como a los procesos seguidos ante una instancia judicial de cualquier ordenamiento legal. Es decir, no hay distinciones ni limitantes para la aplicación de dichas garantías a favor de las personas que se vean afectadas en sus derechos y garantías por un acto de autoridad.

En efecto, las garantías del debido proceso son aplicables a los procedimientos en cualquier materia en los que la persona se encuentre bajo la potestad punitiva del Estado, incluyendo los fiscalizadores. Sin embargo, este derecho procesal a la notificación previa se ha restringido en interpretaciones de la SCJN, tal como en el R.A. 1287/2015, pues como pudimos observar en el esquema y análisis de la revisión electrónica, dicha facultad de comprobación comienza *de facto*, en el momento en el que la autoridad fiscal analiza la información del contribuyente; pero se tiene por iniciada *de iure*, en el momento en el que se notifica la resolución provisional al contribuyente, a pesar de que ya ha sido revisado previamente.

Por ello, en el siguiente cuadro se muestra la argumentación que se manejó en dicho amparo y algunas observaciones respecto a la notificación de la revisión electrónica y su estatus como acto de molestia:

Algunas conclusiones del R.A. 1287/2015¹⁵²	Observaciones
<p>La revisión electrónica, en tanto permite a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación respecto de rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones en los que se advierta alguna posible irregularidad, a partir del análisis de <i>toda</i> la información y documentación que obran en su poder, constituye un acto de molestia tutelado por el derecho fundamental de seguridad jurídica que se consagra en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución.</p>	<p>En este punto, el argumento se refiere a la revisión electrónica como acto de molestia, es decir, al procedimiento iniciado con la notificación de la resolución provisional al contribuyente. A partir de dicho acto de notificación, se entiende que operan y son exigibles las garantías de seguridad jurídica y los lineamientos de los actos de molestia antes señalados.</p>
<p>La revisión electrónica inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión de la información y documentación que tiene en su poder, lo que se justifica y encuentra su razón de ser en que, lo que se busca, es agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, mediante el empleo de los sistemas electrónicos, que es acorde con el nuevo concepto de “relación cooperativa” –Enhanced Relationship-. Asimismo permite revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de sus facultades de comprobación, particularmente, la suspensión del plazo de caducidad de esas facultades.</p>	<p>Se reafirma la validez de que las revisiones electrónicas se notifiquen después de iniciado el procedimiento materialmente –<i>de facto</i>-. Así como la hipótesis de agilizar los procesos de recaudación, situación en la cual es necesario señalar que la interpretación de la Convención Interamericana considera el argumento siguiente: “Si bien un retardo indebido en una causa es una violación clara del proceso como se analizó supra, lo contrario, es decir, un proceso sumarísimo, más que representar una suerte de celeridad, constituye una clara violación al debido proceso por carecer el imputado del tiempo y de los medios para preparar su defensa.” ¹⁵³</p>
<p>La facultad conferida 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 es violatoria del</p>	<p>En este párrafo se refiere al acto previo a la facultad de fiscalización, es decir a la revisión de la información proveniente de la contabilidad electrónica, la cual no se le notifica al contribuyente pues se considera que no genera perjuicio alguno en su esfera jurídica –por lo que no es un acto de molestia</p>

¹⁵² Cfr. Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, *op. cit.* p. 151 a 159.

¹⁵³ Rodríguez Rescia, Víctor, *El debido proceso legal y la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, en Secretaría de la CIDH, *Liber Amicorum Héctor Fix Zamudio*, San José de Costa Rica, Litografía Bermúdez, p. 1310, [en línea] <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/liber2.pdf>, [consulta 4 de febrero de 2019].

Algunas conclusiones del R.A. 1287/2015¹⁵²	Observaciones
<p>derecho de seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización –se cita la jurisprudencia P./J. 40/96 de julio de 1996-.</p>	<p>ni tampoco privativo- y por ello no afecta la seguridad jurídica ni le son aplicables las garantías de audiencia y de debido proceso, sino únicamente cuando se detecta alguna irregularidad y se notifica la resolución provisional, con lo que inicia –<i>de iure</i>- la revisión electrónica (o procedimiento de fiscalización). En este sentido, consideramos que a este acto previo al ejercicio de la facultad de comprobación también le son aplicables las garantías del debido proceso, en virtud de que la resolución provisional y la preliquidación, son labores de investigación que pueden derivar en el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, pues dicha resolución señala presuntas infracciones fiscales y la preliquidación establece el monto de las contribuciones omitidas, así como los aprovechamientos y los accesorios, –que incluyen las multas por infracciones fiscales- tal como lo establece el segundo párrafo del artículo 53- B en relación con el último párrafo del artículo 2º del CFF.</p>
<p>El procedimiento de revisión electrónica cumple con lo establecido por el artículo 16 constitucional y el 38 del CFF, referente a las notificaciones, pues tratándose de esta facultad, inicia con la notificación de la resolución provisional, en la que se deberán precisar los rubros o conceptos específicos que serán objeto de revisión a partir de los hechos u omisiones advertidos con base en el análisis de la información que tiene en su poder y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas; y culminan con la notificación de la resolución definitiva.</p>	<p>Con este argumento se establece que sí existe notificación de inicio de la revisión electrónica –con la notificación de la resolución provisional y la preliquidación- y ratifica que no hay afectación cuando se notifica el inicio jurídico y no el inicio material de la facultad de comprobación. Lo cual consideramos absurdo, en virtud de que se crea un inicio jurídico en perjuicio del contribuyente, pues cuando se da la notificación de la resolución y preliquidación provisionales, el contribuyente ya ha sido revisado. Es decir, deben coexistir el inicio material y el inicio jurídico de la facultad de comprobación fiscal, debe tratarse de un mismo momento para que exista certeza jurídica.</p>

Algunas conclusiones del R.A. 1287/2015¹⁵²	Observaciones
El derecho de audiencia no tiene que ser previo a la determinación del crédito fiscal, por lo que basta que en la ley se prevea la posibilidad de impugnar la determinación de las contribuciones omitidas, a efecto de que el contribuyente sea oído en su defensa antes de ser privado de sus bienes, propiedades o derechos –se cita la jurisprudencia 2a.LXXII/2002-.	Con la cita de ese criterio jurisprudencial, se determina que en las facultades de comprobación no rige la garantía de audiencia, sino hasta el momento en que hay una determinación de créditos fiscales. Sin embargo, como señalaremos en líneas posteriores, el argumento central de dicho criterio es inconveniente, lo cual puede resultar lógico, en virtud de que la tesis que se cita y la propia jurisprudencia, son anteriores a la reforma de junio de 2011, lo que limita el alcance protector de los DDHH y sus garantías en materia fiscal.

Derivado del análisis del recuadro anterior, debemos recordar que la revisión electrónica, es un procedimiento administrativo –referido como la facultad de control de fiscalización desplegada por el Estado a través de una secuencia de actos concatenados con un objetivo en común- cuya finalidad consiste en: vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, recaudar las contribuciones omitidas y sancionar las infracciones fiscales. Por ende, al tratarse de una serie de actos de las autoridades tributarias encaminada a inspeccionar y sancionar, se considera que son actos de autoridad que determinarán obligaciones fiscales para el contribuyente, por lo que causan un perjuicio a su esfera jurídica desde que inicia materialmente dicha revisión y en consecuencia, la notificación debe ser previa al inicio material y jurídico del procedimiento, como lo regula el artículo 8º de la CADH.

Por otro lado, en cuanto la diferencia interpretativa de la SCJN entre los actos de molestia y los privativos -aunque consideramos que es un criterio atrasado en cuanto a la nueva regulación de los DDHH en México- pudimos observar que en la revisión electrónica, al acto previo en el que se consuma práctica y materialmente la inspección de los documentos, no se le considera como acto de molestia ni como uno privativo por no restringir derechos del contribuyente. Sin embargo, estimamos que dicho acto es un acto de molestia, en virtud de que el primer párrafo del artículo 16 constitucional, regula que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no es mediante mandamiento escrito, y como pudimos observar, en la revisión electrónica se revisan los documentos fiscales del

contribuyente que obran en poder de la autoridad y con ello se imponen cargas, tal como sucede en la revisión de gabinete que se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria, -facultad con la que la Segunda Sala compara a las revisiones electrónicas en el RA 1287/2015- por lo que ambos constituyen actos de molestia que se ejercen sobre los papeles y documentos que el contribuyente tiene respecto a su contabilidad,¹⁵⁴ y en consecuencia, debe preceder notificación mediante mandamiento escrito como acontece en las demás facultades de comprobación fiscal. Asimismo, dicha actuación también constituye el inicio de un posible acto privativo, pues debemos recordar que en caso de que el contribuyente no pague los créditos determinados en las facultades de comprobación, el monto puede ser exigido mediante el procedimiento administrativo de ejecución, a través del cual se embarga el patrimonio del contribuyente para ser vendido y que con ello, el fisco logre recaudar las contribuciones omitidas.

En consecuencia, el acto de revisión de la contabilidad electrónica del contribuyente, constituye el inicio de la revisión electrónica, tanto jurídica como materialmente, por lo que desde ese momento, el contribuyente debe estar informado mediante la notificación del procedimiento y protegido por las garantías del debido proceso. Cabe citar un análisis del TEDH respecto de la notificación en materia penal: **Se considera un asunto penal en cualquier materia en la que se imponga una sanción** con finalidades punitivas, por lo que la calidad de acusado penal, se adquiere tanto por vía formal como por vía material. La vía formal es cuando medie un acto de notificación en el cual se comunique el inicio de actos de investigación; y la vía material es cuando se realicen actos, aunque no exista notificación, que supongan efectivamente el inicio de una investigación dirigida contra una persona específica.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Cfr. Segunda Sala de la SCJN, *Contradicción de tesis 89/2013*, Décima Época, Tomo 2, Septiembre de 2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, p. 1558. [en línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=24602&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2004583>, [consulta: 4 febrero 2019].

¹⁵⁵ Cfr. Romero Flor, Luis María, *Los derechos humanos en el siglo XXI. Deberes tributarios vs derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario*, en el Proyecto de Investigación: *La tutela del contribuyente en el Derecho Comunitario*, del Congreso Internacional: *El tiempo de los derechos*, Universidad de Castilla, La Mancha, p. 272, [En línea] https://www.researchgate.net/publication/314095737_Deberes_tributarios_vs_Derechos_Humanos_El_derecho_a_no_autoinculparse_en_el_procedimiento_tributario [consulta: 2 de febrero 2019].

Por otra parte, en el recuadro también se observan detalles en la cita de criterios interpretativos usados para argumentar en el citado amparo, pues son de épocas anteriores a la reforma constitucional de junio de 2011, como sucede con la tesis de jurisprudencia P./J. 40/96 de julio de 1996, referente a los actos privativos y de molestia que excluye la aplicación de la garantía de audiencia para los segundos. Asimismo, la tesis aislada 2a.LXXII/2002, citada para argumentar que la garantía de audiencia no opera en materia tributaria, refiere un razonamiento que violenta el derecho internacional de los DDHH, por lo que consideramos importante transcribir su texto:

Audiencia previa. La excepción a dicha garantía, tratándose de la materia tributaria, opera únicamente respecto de actos relacionados con créditos fiscales derivados de la falta de pago de una contribución o de sus accesorios.

Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "Audiencia, garantía de. En materia impositiva, no es necesario que sea previa.", se advierte que en ellas se sostuvo que, **en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.** En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, **la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones**, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.

El énfasis es nuestro.

Lo anterior se considera en virtud del texto resaltado, toda vez que la CADH ha sostenido en diversas instancias –por ejemplo, en la citada sentencia Ricardo Baena y otros vs Panamá, párrafo 126- que ningún estado puede restringir discrecionalmente las garantías de los gobernados argumentando derecho interno, ni invocando el orden público. Situación que es repetitiva en materia tributaria, pues al ser una materia importante para el sustento del Estado, se procura incrementar y agilizar el proceso recaudatorio, lo cual puede ocasionar perjuicios en la esfera jurídica de los gobernados.

Así, los criterios citados en el RA 1287/2015, no son actuales ni apegados a las figuras establecidas en el artículo 1º de la CPEUM, pues no consideran la aplicación de las garantías del debido proceso en los procedimientos de fiscalización, los cuales son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado. Por lo que estimamos que debió realizarse un análisis nuevo sobre la notificación del inicio material de la revisión electrónica, la garantía de audiencia y la seguridad jurídica, pero considerando la aplicación de los instrumentos y jurisprudencias que conforman el bloque de constitucionalidad, la interpretación conforme y el principio *pro persona*, en virtud de que su observancia en conjunto, genera una protección más amplia, una impartición de justicia más eficaz, actual y apegada a las obligaciones establecidas en la reforma de junio de 2011, que conllevan el derecho internacional de los DDHH.

4.5 Presunción de inocencia

Este principio se encuentra establecido en el artículo 20, numeral B, fracción I de la CPEUM; en el artículo 8º, numeral 2, de la CADH y en el artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP). Los tres instrumentos citados, regulan de manera similar esta presunción, señalando que toda persona tiene el derecho de ser considerada inocente mientras no se demuestre su culpabilidad mediante un proceso que siga las formalidades debidas.

Asimismo, en la doctrina el célebre tratadista de los Derechos Fundamentales, Luigi Ferrajoli, plantea el siguiente concepto:

“Si es verdad que los derechos de los ciudadanos están amenazados no sólo por los delitos sino también por las penas arbitrarias, la presunción de inocencia no sólo es una garantía de libertad y de verdad, si no también una garantía de seguridad o si se quiere de defensa social: de esa seguridad específica ofrecida por el Estado de derecho y que se expresa en la confianza de los ciudadanos en la justicia; y de esa específica defensa que se ofrece a éstos frente al arbitrio punitivo.”¹⁵⁶

Es decir, tal como hemos mencionado anteriormente, la presunción de inocencia es una de las garantías que consideramos aplicables en diversas materias, específicamente en los procedimientos fiscalizadores, como un límite al poder punitivo que aplican las autoridades a los gobernados, con fundamento en el *ius puniendi* del Estado.

Así, la presunción de inocencia se manifiesta básicamente en cuatro vertientes que constituyen beneficios para el inculcado tanto en materia penal, como en otros procedimientos procesales de diversas materias, cuya consecuencia pudiera ser una pena o sanción, como son:¹⁵⁷

1. **Como regla de trato procesal:** Consiste en que se debe tratar a la persona como inocente durante el proceso penal, en tanto no se declare su culpabilidad, razón por la cual el juzgador tiene prohibido tratarlo como culpable, imponiéndole cualquier tipo de pena anticipada.
2. **Como regla de trato extraprocesal:** El derecho a la presunción de inocencia puede ser violentado también por autoridades públicas y no solamente por un juez o una corte, es decir, se exige que las autoridades no emitan juicios ante la sociedad para que se forme una opinión pública sobre el imputado, mientras no se obtenga sentencia definitiva.¹⁵⁸
3. **Como regla de estándar de prueba y carga probatoria:** La presunción de inocencia es una presunción *iuris tantum*, por virtud de la cual el acusado es inocente mientras el Estado no demuestre su participación en el hecho punible con las debidas garantías

¹⁵⁶ Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, 6a. ed., Madrid, España, Trotta, 2004, p. 549.

¹⁵⁷ Cfr. Cárdenas Rioseco, Raúl Fernando, *Evolución de la presunción de inocencia*, en García Ramírez Sergio (coord.), *Evolución en el sistema penal en México. Tres cuartos de siglo*, México, IJ UNAM, 2017, pp. 110 a 113, [en línea] <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4770-evolucion-del-sistema-penal-en-mexico-tres-cuartos-de-siglo-coleccion-nuevo-sistema?c=149315> [consulta: 6 de febrero 2019].

¹⁵⁸ Cfr. López Olvera, Miguel Alejandro, *El control de convencionalidad en la administración pública*, México, Novum, 2014, p. 143.

procesales. Es decir, se impone la carga de la prueba a quien acusa, pues no le corresponde al procesado demostrar su inocencia, sino a la parte acusadora demostrar la culpabilidad.

En materia penal, se ha determinado por la CIDH, que si obra prueba incompleta o insuficiente contra el procesado, no procede condenarle, sino absolverle.

4. **Como regla también aplicable al legislador:** Se refiere a que el legislador no debe válidamente insertar en la ley ordinaria, reglas de trato que vayan en contra de este derecho procesal.

Ergo, la presunción de inocencia se respeta en los procedimientos cuando no se trata como culpable al procesado y cuando es la autoridad estatal quien aporta las pruebas para demostrar la culpabilidad. En este sentido, la Corte IDH ha establecido en la sentencia *Cabrera- Montiel vs México*, que:

“la presunción de inocencia se vulnera si antes de que el acusado sea encontrado culpable una decisión judicial relacionada con él refleja la opinión de que es culpable.”¹⁵⁹

En este contexto, para una protección más amplia, es necesario aplicar las garantías del debido proceso no sólo en materia penal, sino también en los procedimientos fiscalizadores y en los demás procedimientos sancionatorios en los que la persona se encuentre bajo el poder punitivo del Estado.¹⁶⁰ Sin embargo, nuestro máximo Tribunal ha limitado la garantía de presunción de inocencia en la potestad punitiva que ejerce en los procedimientos fiscalizadores, tal como señalaremos en los siguientes ejemplos:

1.- La tesis de jurisprudencia 2a. VI/2016 (10a.), de rubro: “Facultades de comprobación. La prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, no se rige por el principio de presunción de inocencia”, deriva del amparo en revisión 4679/2015, en la cual un contribuyente tildó de inconstitucional e inconvencional el artículo 49, fracción IV del CFF, relativo a las visitas domiciliarias para revisar la expedición de comprobantes fiscales

¹⁵⁹ García Ramírez, Sergio, *Debido proceso, criterios de la jurisprudencia interamericana*, México, Porrúa, 2ª edición, 2014, p. 40.

¹⁶⁰ *Cfr.* Ruíz Matías, Alberto Miguel y Ruíz Jiménez, César Alejandro, *La nueva dimensión del derecho al debido proceso en el contexto tributario*, en Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*, México, IIJ UNAM, p. 244 y 253.

digitales por internet, en virtud de que consideró que el acta que se levanta en la visita domiciliaria constituía un trato de infractor al contribuyente. La Segunda Sala de la SCJN, no otorgó el amparo al quejoso, al señalar lo siguiente: ¹⁶¹

- La función de ese procedimiento verificador es la de dar certeza a la relación tributaria, ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones formales y materiales, de tal manera que resulta legítima desde el punto de vista constitucional, porque corresponde a criterios de razonabilidad ya que no se establece arbitrariamente y admite prueba en contrario.
- La **referida facultad de la autoridad no resulta ser un procedimiento administrativo sancionador**, es por ello que es infundado el argumento de la recurrente, ya que **el principio de presunción de inocencia no es aplicable a las facultades de comprobación**, en tanto que este órgano de control constitucional resolvió que, atendiendo a la naturaleza de ese principio, **es solamente aplicable cuando se impone una pena o si se está ante la presencia de un procedimiento administrativo sancionador**.
- Los agravios planteados resultan infundados, porque como ya quedó evidenciado, el procedimiento de verificación impugnado encuentra su origen en la correlativa obligación constitucional a cargo de los contribuyentes, sin que con tal proceder se autorice que la autoridad actúe en forma arbitraria con apoyo en pruebas preconstituidas y por ende, violatorias de los derechos de legalidad y seguridad jurídica, en tanto que **en todo momento, el gobernado puede acreditar que ha ajustado su actuación a la normatividad correspondiente**.

¹⁶¹ Cfr. SCJN, Amparo directo en revisión 4679/2015, *Normas de derecho administrativo. Para que les resulten aplicables los principios que rigen al derecho penal, es necesario que tengan la cualidad de pertenecer al derecho administrativo sancionador*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo II, 17 de Febrero de 2016, p. 869, [en línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=28214&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2018501>, [consulta: 6 de febrero 2019].

2.- Asimismo, como pudimos observar en el análisis del amparo en revisión 1287/2015 de las revisiones electrónicas, nuestro máximo tribunal no consideró aplicable el principio de presunción de inocencia a las revisiones electrónicas en virtud de que la segunda sala consideró:¹⁶²

- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que **el principio de presunción de inocencia, no opera tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, ya que su ejercicio no tiene como fin investigar una conducta administrativamente ilícita, como acontece en el derecho administrativo sancionador**, sino verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Así se advierte de la tesis 2a. VI/2016 (10a.) de esta Segunda Sala que es del tenor siguiente: **“Facultades de comprobación. La prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, no se rige por el principio de presunción de inocencia.”**
- Tratándose de la revisión electrónica, la autoridad hacendaria deberá emitir una **resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado y, en su caso, la preliquidación de las contribuciones omitidas, a efecto de que esté en posibilidad de corregir su situación fiscal sin tener que esperar a que concluya el procedimiento de fiscalización. 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, de ser el caso, resolver los diferendos que surjan sobre el particular en sede administrativa.**
- **La preliquidación de las contribuciones omitidas que se contiene en la resolución provisional, se traduce en un acto declarativo** a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos, señalando la cantidad que, en su caso, deberá cubrir

¹⁶² Cfr. Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, *op. cit.* pp. 165 a 169.

para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal.

- **La resolución provisional *constituye una propuesta de pago* para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, *no así un requerimiento de pago*,** dado que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización, la autoridad fiscal dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas.

Como podemos observar, el primer criterio citado para desvirtuar la aplicación de la presunción de inocencia en las facultades de fiscalización, es el proveniente del amparo en revisión 4679/2015, señalado anteriormente. Sin embargo, se advierte que en el caso concreto de dicha jurisprudencia, la Segunda Sala **se refirió específicamente a un acto de la facultad de comprobación del artículo 49 del CFF, es decir, no fue una decisión general que prohibiera aplicar la presunción de inocencia a todas de las facultades de comprobación fiscal.** Situación que no impide el análisis de un argumento inédito en el mismo sentido, para una facultad de fiscalización nueva como lo es la revisión electrónica, toda vez que se trata de actos diversos.

En este contexto, respecto de la revisión electrónica y la presunción de inocencia, consideramos que:

- No se notifica el inicio material de la revisión al contribuyente, sino que se tiene por iniciada –de iure- la facultad con la notificación de la resolución provisional al sujeto revisado. En este punto, nos referimos al acto previo al inicio de la revisión electrónica, el cual no se considera como un acto de molestia ni uno privativo, a pesar de que de éste deriva la resolución provisional y la preliquidación.
- Se establece que la resolución provisional y la preliquidación no son requerimientos de pago, sin embargo ambas son resoluciones o actos de autoridad que otorgan un trato de infractor al contribuyente antes de que termine el procedimiento, en virtud de que se notifica una resolución con un desglose de las obligaciones que se consideran

incumplidas, además de la cantidad omitida de contribuciones y multas -que deberá pagar como concepto de sanción por las respectivas infracciones-.

- Asimismo, en ambos análisis, nuestro máximo tribunal señala que el contribuyente “puede” aclarar que no cometió la infracción, es decir, la carga de demostrar la inocencia se traslada al contribuyente, pues con la notificación de la resolución provisional, éste puede: manifestar lo que a su derecho convenga y presentar pruebas de defensa en contra de la resolución provisional; o aceptar la resolución provisional con su respectiva preliquidación y regularizar su situación fiscal pagando el total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, —que incluye a las multas- en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, con lo que gozaría del beneficio de pagar solamente una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas; o en caso de que el contribuyente ignore la resolución provisional y no realice ningún acto de aceptación o de defensa, se tendrán por perdidos sus derechos procesales y, aunque no se establezca expresamente, la resolución provisional se volverá definitiva y el crédito fiscal contenido en la preliquidación se volverá exigible, por lo que su cobro puede ser ejecutado mediante el PAE.

Además de que se insiste en que las facultades de fiscalización no tienen un objetivo punitivo, sino únicamente de inspección, a pesar de es evidente que dichas facultades revisten tres propósitos: primero, de inspeccionar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales; segundo, de recaudar las contribuciones cuyo pago fue omitido; y tercero, de infraccionar al contribuyente incumplido con la finalidad de reprimir y sancionar su conducta antijurídica, tal como se demostró en el análisis del capítulo anterior.

Ese último propósito punitivo, repercute en el patrimonio del sujeto pasivo al manifestarse el *ius puniendi* en penas económicas, que se actualizan conforme a la inflación con el crédito fiscal y que, en conjunto con el propio crédito y sus accesorios, pueden causar que el contribuyente sea privado de sus bienes, propiedades o derechos mediante el PAE.

Por lo que consideramos que el principio de presunción de inocencia, debe ser aplicable a los procedimientos de fiscalización establecidos en el artículo 42 del CFF, en razón de que tienen una finalidad punitiva correspondiente a las sanciones por cometer infracciones fiscales, como ha quedado demostrado anteriormente.

4.6 Derecho a no autoincriminarse

El derecho a no autoincriminarse, es una garantía desarrollada principalmente en el ámbito penal y se refiere a que el inculcado puede abstenerse de declarar, -derecho a guardar silencio- es decir, no puede ser forzado a declarar bajo ningún tipo de coacción o amenaza y asimismo establece una prohibición a las autoridades para obtener evidencia incriminatoria producida por el propio procesado a través de coacción o engaño.¹⁶³

Esta garantía procesal se ubica dentro del espectro del derecho a la defensa adecuada del procesado y está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia. Se encuentra regulado en el artículo 20 apartado B, fracción II de la CPEUM, que establece:

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.

B. De los derechos de toda persona imputada:

II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;

Así como por los tratados internacionales de los que México es parte, como:

- El multicitado artículo 8, numeral 2, inciso g), y en el numeral 3 de la CADH, que establece:

Artículo 8. Garantías Judiciales.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable

3. La confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

¹⁶³ Cfr. Tesis: 1a. CCXXIII/2015 (10a.), *Derecho a la no autoincriminación. Caso en que debe declararse nula y excluirse del material probatorio susceptible de valoración la prueba que introduce al proceso una declaración incriminatoria del imputado*, Décima Época, Junio de 2015, Tomo I, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, p. 579.

- Y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), en su artículo 14, numeral 3, inciso g), que señala:

Artículo 14

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

En este sentido, hemos señalado que consideramos aplicables las garantías mínimas del debido proceso, incluyendo el derecho a no autoincriminarse, en los procedimientos de inspección fiscal porque revisten una finalidad punitiva. Sin embargo, sobre la no autoincriminación en materia tributaria, una parte de la doctrina sostiene que existe una colisión entre esa garantía y el deber de colaboración del contribuyente con la administración tributaria para el momento de ejercer las facultades de inspección fiscal. En México, ese deber encuentra su fundamento en el artículo 31, fr. IV constitucional, de acuerdo con la interpretación de la primera Sala de la SCJN, que señala que dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales en sentido amplio, existe el deber de colaboración de los contribuyentes;¹⁶⁴ asimismo, nuestro máximo tribunal no ha contemplado el empleo de la no autoincriminación en materia tributaria.

Empero, consideramos que no existe tal conflicto entre ambos si se respetan los lineamientos del debido proceso, por ejemplo, que la notificación del requerimiento de información sea mediante mandamiento escrito, que el procedimiento fiscalizador sea independiente del sancionatorio, y que la carga de la prueba la tenga la autoridad fiscal, entonces el contribuyente podría colaborar con la administración para allegar su información contable con el objetivo de determinar contribuciones omitidas.

Estas consideraciones se realizan en virtud de que otros Estados con situaciones fiscales similares, han abordado dicha cuestión de manera positiva, otorgándole amplitud a la no autoincriminación conforme al alcance de la jurisdicción nacional y la jurisdicción externa, perteneciente al derecho internacional de los DDHH. Por ello, consideramos prudente señalar

¹⁶⁴ Cfr. SCJN, Sentencia del amparo directo en revisión 686/2012, de veinticinco de abril de dos mil doce, en contra de la diversa dictada por el Primer Tribunal Colegiado en materias penal y administrativa del Octavo Circuito, en el juicio de amparo directo 50/2012, p. 27, [en línea] https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/1/2012/10/2_137101_365.doc, [consulta: 10 de febrero 2019].

algunos casos internacionales en los que se ha adoptado la aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos de inspección fiscal.

4.6.1 En procedimientos tributarios en la interpretación del TEDH.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH, ha abundado respecto a la aplicación de la garantía de no autoincriminación en los procedimientos de determinación de contribuciones. Su argumento principal es que todas las sanciones provienen del *ius puniendi* del Estado, por lo que la materia en la que se imponga una sanción punitiva asociada a una infracción, deberá ser considerada como penal. Así, para los efectos del Convenio Europeo de Derechos Humanos CEDH, la condición de un sujeto sometido a una inspección tributaria, puede ser reconducida a la de acusado y las sanciones que presenta el régimen de infracciones tributarias, deben ser consideradas como materia penal. Por lo que consideramos necesario enunciar brevemente algunas de las sentencias más relevantes del TEDH respecto a la garantía de no autoincriminarse en materia tributaria: ¹⁶⁵

1.- Caso Funke contra Francia- Sentencia de 25 de febrero de 1993

Jean-Gustave Funke, representante de ventas alemán residente en Francia, se negó a entregar información sobre sus bienes en el extranjero a las autoridades aduaneras y a la policía francesa, por lo que fue sancionado con una multa que se incrementaba diariamente hasta el día en que cumpliera la orden de cooperar.

El caso llega al TEDH, que le otorgó la razón por la vulneración al derecho a no autoinculparse, establecido en los artículos 6 y 8 del CEDH, con los siguientes argumentos:

- a) El Gobierno Francés alega la carencia de legitimación procesal, por no haberse iniciado contra Funke ningún procedimiento penal. A lo cual, el Tribunal reconoció que si el sujeto está inmerso en un procedimiento del cual pueden derivar sanciones, aunque no sea un procedimiento de carácter penal, el principio de no autoinculparse es plenamente aplicable, con lo que se desestima el argumento del Gobierno.
- b) Se reconoce que el derecho a no autoinculparse se encuentra inmerso en el proceso justo, con un aspecto más amplio y que aplica igualmente a documentos, informes o

¹⁶⁵ Cfr. Romero Flor, Luis María, *op. cit.*, p. 265.

registros, de los cuales se puedan extraer pruebas incriminatorias. En este caso, no se cuestionó que los Estados recurran a revisiones e incautaciones con el fin de obtener evidencia de las infracciones, para luego perseguir a los responsables; tampoco se cuestionó el deber del contribuyente a colaborar en instancias oficiales; sino más bien, se consideró una violación al art. 6 del CEDH el hecho de que las autoridades intentaran obligar al contribuyente para que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido.

- c) El principio de presunción de inocencia obliga a que sea la parte acusadora la que brinde las pruebas de cargo y no el sospechoso o acusado, quien debe ser tenido por inocente hasta que no se demuestre lo contrario, por lo que no está obligado a ser fuente de las pruebas que obren en su contra.
- d) Dada la fuerte vinculación que el TEDH hace del derecho a no autoinculparse con el principio de presunción de inocencia, obliga a interpretar que una violación de aquel constituye igualmente, una violación de éste.

2.- Caso Saunders vs Reino Unido- Sentencia de 17 de diciembre de 1996

Al señor Saunders lo interrogaron los inspectores del Departamento británico de Comercio e Industria por presuntas violaciones a la Ley de Sociedades de 1985, viéndose obligado a contestar, pues la legislación inglesa castiga la resistencia con multas e incluso pena de prisión. Dichas declaraciones fueron utilizadas en su contra posteriormente, en el juicio que se derivó de las actuaciones de inspección.

El asunto llegó al TEDH, que entendió que:

- a) No se vulnera el derecho a no autoinculparse cuando en el seno de un procedimiento administrativo de carácter no punitivo, se exijan datos bajo coacción, sin embargo dichos datos no podrían ser utilizados en posteriores procedimientos sancionadores penales.
- b) El Tribunal da un paso más en esta sentencia, declarando contrario al artículo 6 CEDH el hecho de que en el procedimiento penal o sancionador pudieran tomarse en consideración pruebas que hubiesen sido obtenidas en el seno de otro procedimiento anterior, bajo la amenaza de la imposición de sanciones en el caso de incumplimiento

del deber de facilitarlos, pues no es válido invocar el interés público para justificar el uso de informes y declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, para incriminar al acusado durante el proceso penal.

3.- Caso JB contra Suiza- Sentencia de 3 de mayo de 2001

Al suizo JB, le iniciaron procedimientos por evasión de impuestos federales, en los cuales le solicitaron la información que tuviera en relación con las ganancias y las cantidades invertidas en algunas compañías desde 1981 a 1988, pues supuestamente no las declaró. Sin embargo, pese a haber aceptado la realización de las operaciones, no entregó los datos que le solicitaron, por lo que las autoridades fiscales realizaron varios requerimientos para que los entregara sin obtener resultados, entonces se le impuso una multa disciplinaria, así como otras dos multas consecutivas sobre la base del incumplimiento de los requerimientos de información.

La cuestión concreta que tuvo que discutir el TEDH versaba sobre:

- a) Si el contribuyente se encuentra obligado a colaborar con los órganos de la inspección tributaria, mediante la entrega de información sobre su situación fiscal; y si la respuesta fuere negativa, si las sanciones impuestas por la falta de colaboración, violan o no el artículo 6° CEDH.
- b) El Tribunal consideró que el derecho a no autoinculparse comprendido en el artículo 6.1 CEDH, incluye también la posibilidad de negarse a suministrar información que pueda fundamentar una sanción, no sólo en el transcurso de un procedimiento sancionador sino también en otro con distinta finalidad, como lo es un procedimiento liquidador que pudiera desembocar en una sanción.
- c) La unión del procedimiento de liquidación y sancionatorio vulnera el derecho a no autoincriminarse, ya que, si de la exigencia de documentos con información relativa a la renta del sujeto revisado, resulta una renta que no ha sido gravada, el contribuyente podría ser acusado de una infracción de evasión fiscal.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Cfr. Palao Taboada, Carlos, *El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario*, en Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia Tributaria y Derechos Humanos... op. cit.*, p. 91.

Esta misma doctrina se reitera en la sentencia del caso *Chambaz* contra Suiza, de 5 de abril de 2012.¹⁶⁷

Así, en el tenor de los criterios establecidos por el TEDH, que son aplicables a los países europeos suscritos al CEDH, los segundos han optado por corregir sus legislaciones para proteger el derecho a la no autoincriminación y al debido proceso en el ámbito fiscal, tal como es el caso de Alemania, en donde se prohíbe el uso de coacción para obtener datos incriminatorios en el procedimiento de comprobación, pues el numeral 393 de la Ordenanza Tributaria Alemana, reconoce a los obligados tributarios un derecho a no suministrar a los órganos de inspección, los datos asociados a la comisión de delitos tributarios o infracciones administrativas que hubiesen podido cometer.¹⁶⁸

Asimismo, en el caso español se ha gestionado para apearse a las sentencias del TEDH, sobre todo para separar los procedimientos fiscalizadores o liquidatorios de los punitivos administrativos, toda vez que en la antigua Ley General Tributaria 230/1963 del 28 de diciembre, las sanciones tributarias formaban parte del crédito fiscal y se imponían junto con la cuota tributaria y los demás elementos de dicha deuda, por lo que la sanción se imponía mecánicamente bastando con que se hubiera producido el hecho objetivo de la infracción. Esta situación perduró hasta la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes 1/1998 del 26 de febrero, que separó los procedimientos de liquidación y sancionador, situación que subsiste hasta hoy en día en el Título IV, Capítulo IV, en el artículo 208 de la Ley General Tributaria de España vigente, pues con esa separación se reconoce la primacía del interés fiscal del Estado frente a su interés punitivo.¹⁶⁹

Es decir, la primera Ley contemplaba un procedimiento materialmente punitivo porque no tenía como finalidad únicamente inspeccionar la situación tributaria de los sujetos revisados, sino también buscaba imponerles sanciones por las infracciones que hubieran cometido. Por lo que de acuerdo con las sentencias del TEDH, en esa situación podía invocarse el derecho a no autoincriminarse, que se manifiesta en la facultad de no aportar los

¹⁶⁷ Ídem.

¹⁶⁸ Cfr. Aguayo Avilés, Ángel, *Una vez más acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias*, Revista Española de Derecho Constitucional, España, año 23. Nº 68, mayo- agosto 2003, p. 44, [en línea] <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/716852.pdf>, [consulta: 12 de febrero 2019].

¹⁶⁹ Cfr. Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 98 a 100.

datos con trascendencia punitiva, como se desprende de los casos: Funke vs Francia y J.B. vs Suiza.

En este sentido, el autor español Ángel Aguayo Avilés aclara que en España la mera aportación de información con trascendencia tributaria y punitiva, no vulnera los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Aunque es aplicable el derecho a no autoincriminarse cuando:¹⁷⁰

- a) Los datos aportados por los contribuyentes bajo coacción en la gestión tributaria se utilizan para imponerles sanciones.
- b) El procedimiento de gestión tributaria pudiera concluir con la imposición de sanciones y la norma no prohibiera fundamentarlas con los datos aportados bajo coacción, por lo que los contribuyentes podrían rechazar lícitamente la aportación de los datos con trascendencia tributaria y punitiva que les exigieran las autoridades fiscales.

4.6.2 El derecho a no autoincriminarse en procedimientos tributarios en La V Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América

En nuestro continente, el país con un análisis positivo sobre el tema es Estados Unidos EEUU, en donde se comenzó con una amplia y protectora interpretación sobre la aplicación de la no incriminación en materia tributaria, aunque posteriormente los criterios mutarían para restringir su invocación.

Primeramente, este análisis se registró con el caso Boyd vs EEUU, en donde el contribuyente fue obligado a suministrar un despacho de importación de vidrio que tenía algunas irregularidades, por lo que se confiscó la mercancía. La Corte Suprema de los EEUU, consideró aplicables la Cuarta y Quinta Enmiendas constitucionales, que declaran que ninguna persona puede ser obligada a ser un testigo contra sí mismo en un proceso criminal, toda vez que estimó que el despacho de importación es objetivamente criminal en el caso concreto y además, la Corte sostuvo la opinión de que la producción compulsiva de libros y

¹⁷⁰ Cfr. Aguayo Avilés, Ángel, *op. cit.*, p. 81 a 83.

papeles privados del dueño de bienes muebles que son buscados para ser incautados –Cuarta Enmienda-, constituye obligarlo a ser testigo contra sí mismo –Quinta Enmienda-.¹⁷¹

Sin embargo, como señalamos, dicha postura fue cambiando para restringir la garantía a partir de la causa *Tsukuno vs EEUU*, vinculada con la materia fiscal y con el requerimiento que realiza la autoridad fiscal, de la cual se estableció la existencia de dos tipos de registros frente a la garantía de no autoinculpación:¹⁷²

- a) Los papeles de trabajo elaborados por el contador y utilizados para la determinación de la obligación fiscal o *working papers*, que la Corte estadounidense presumió que pertenecen al profesional, por lo que no se encuentran protegidos por la garantía de no autoincriminación, admitiendo prueba en contrario que permita demostrar la propiedad del cliente.
- b) Los libros y registros personales del contribuyente que se encuentran en poder del contador y que son utilizados para calcular el gravamen pertinente, mismos que gozan del beneficio de la Quinta Enmienda, a pesar de haber sido trasladados al estudio del profesional. Aunque dicha medida no ampara a las personas jurídicas o morales.

Tiempo después, esta postura fue parcialmente revertida en los autos *Fisher vs EEUU*, en donde se incorporó la doctrina del acto de producción, al sostenerse que en materia fiscal la documentación de la persona física contribuyente, trasladada en poder de un contador o abogado, no gozará de la protección de la Quinta Enmienda, pues su alcance se limita a las expresiones orales del contribuyente y no a las escritas, por lo que desde ese momento es irrelevante la titularidad de los documentos.

Así, la Corte estadounidense estableció dos aspectos diferenciales para la aplicación de la garantía:

- a) Cuando la cosa en sí misma constituye la información, no existirá protección en razón de que no hay coacción para su elaboración. La Corte ya había establecido que cuando

¹⁷¹ Cfr. Varela, Pablo Sergio, *La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: su trascendencia frente al deber de colaboración*, tesis de posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 96, [en línea] bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0189_VarelaPS.pdf, [consulta: 15 de marzo del 2017].

¹⁷² *Ibidem*, pp. 97.y 98.

una persona se encuentra obligada a conservar determinados libros, no puede alegar el privilegio contra la autoincriminación.

- b) El "acto de producción" implica la entrega del objeto producido, lo cual conlleva a la elaboración del elemento sobre el cual el acusado admitirá su autenticidad, habilitando al Estado a utilizarlo en contra del propio administrado, aunque dicha fabricación está protegida por la Quinta Enmienda.

Como podemos observar, en el caso estadounidense, la interpretación sobre la no autoincriminación en los procedimientos fiscalizadores ha ido de más a menos, es decir, antes se citaba de manera fructuosa la Quinta Enmienda en estos procedimientos, sin embargo, actualmente hay diversas limitantes e interpretaciones adversas para su invocación favorable. Pero sin duda, constituye un antecedente importante para el objetivo de este trabajo.

Finalmente, una vez que hemos constatado que la doctrina de la no autoincriminación en materia tributaria es y ha sido factible en otros Estados, es necesario que observemos el caso de nuestro país, en virtud de que, al igual que los países analizados, México se encuentra comprometido a respetar y cumplir con el derecho internacional de los DDHH, mediante la ratificación de tratados internacionales y la aceptación de la jurisdicción de la CIDH, así como la obligatoriedad de sus líneas jurisprudenciales, a pesar de que no sea parte en el conflicto.

4.6.3 El derecho a no autoincriminarse en procedimientos tributarios en México

Ahora bien, en el caso mexicano las facultades de comprobación tienen una característica en común y es que durante su ejercicio, los contribuyentes deben entregar la información y documentación solicitada por la autoridad bajo apercibimiento de multa, para cumplir su deber tributario y colaborar para la verificación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. Así, en el supuesto de que el contribuyente no entregue la información solicitada, la coacción ejercida con el apercibimiento de multa se concreta y se impone una sanción.

Es por esa razón que sostenemos que el contribuyente puede invocar el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos de inspección fiscal, en específico en la revisión electrónica, en virtud de que en dicho procedimiento:

- a) A pesar de que la información contable del contribuyente puede contener datos autoincriminatorios, éste se ve obligado a enviar ciertos documentos al SAT mediante BT y de manera mensual, –art. 28, f. IV del CFF- bajo apercibimiento de multa en caso de no enviarla, como lo señala el art. 81, f. XLI del CFF, en relación con el 82, f. XXXVIII del mismo código, que establecen:

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

XLI. No ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria estando obligado a ello; ingresarla fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, o bien, no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general previstas en el artículo 28, fracción IV del Código, así como ingresarla con alteraciones que impidan su lectura.

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

XXXVIII. Respecto de las señaladas en la fracción XLI de \$5,510.00 a \$16,520.00, por no ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como lo prevé el artículo 28, fracción IV del Código, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales estando obligado a ello; **ingresarla a través de archivos con alteraciones que impidan su lectura; no ingresarla** de conformidad con las reglas de carácter general emitidas para tal efecto, **o no cumplir con los requerimientos de información o de documentación formulados por las autoridades fiscales en esta materia.**

- b) La autoridad revisa esa información contable enviada por el propio contribuyente, sin necesidad de notificarle previamente, con la intención de: **inspeccionar** que haya cumplido debidamente con las obligaciones fiscales; de **determinar** en cantidad líquida las posibles omisiones; y de **sancionar** en caso de detectar irregularidades. Es decir, mediante la resolución provisional, la información obtenida y revisada en el procedimiento de comprobación sirve:
- Como base para determinar las contribuciones omitidas y el monto omitido

- Para sancionar al contribuyente por las infracciones cometidas, mediante multas y otros accesorios. Tal como se observa en la fracción III, del citado art. 81 del CFF, en relación con el 82, f. III del mismo código, que señala la sanción por omisión de pago de contribuciones:

81 CFF...

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

82 CFF...

III. De \$1,400.00 a \$34,730.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.

Es decir, las facultades de comprobación son procedimientos de inspección fiscal y sancionatorios, pues de un mismo procedimiento se pueden obtener ambos resultados.

Derivado de lo anterior, entendemos que se lleva a cabo un procedimiento a través del cual, se determina el monto de las contribuciones omitidas y se sanciona al contribuyente mediante multas por infracciones a las leyes fiscales, pero además, ese procedimiento de revisión electrónica no respeta las garantías mínimas del debido proceso, como la notificación del acto de autoridad -de revisión de documentos- previamente a su realización material, la presunción de inocencia, ni tampoco el derecho a no autoincriminarse. A pesar de que, como hemos sostenido, son garantías que deben ser aplicadas a los procedimientos administrativos de inspección tributaria, en virtud de que conllevan una sanción.

4.7 El test de la convencionalidad de la revisión electrónica

Finalmente, una vez que hemos examinado el procedimiento de fiscalización electrónica y el contenido de algunas disposiciones internacionales en materia de derechos humanos, podemos determinar si la figura de la e- revisión, es o no convencional.

Para ello, consideramos prudente referir la aplicación de algunos procedimientos jurídicos nacionales e internacionales,¹⁷³ como:

1.- El procedimiento para realizar el control difuso de constitucionalidad ex officio:

Establecido por la SCJN en la tesis aislada XXVII.1º. (VII Región) 15 K (10ª.), misma que ya fue comentada anteriormente.

En este procedimiento, podemos identificar que el control de convencionalidad faculta a los jueces para revisar que las normas nacionales se apeguen a lo establecido por los tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como la jurisprudencia de la CIDH.

Por lo que referiremos los pasos y consideraciones que debemos aplicar en el control difuso de constitucionalidad ex officio:

I. Identificar el derecho humano, subderecho o garantía prevista en la Constitución o en un tratado internacional:

En este caso, consideramos el derecho al debido proceso en diversos aspectos del mismo, que consideramos violentados: el derecho a la notificación, la presunción de inocencia y la no autoincriminación, mismos que se encuentran establecidos en los siguientes instrumentos supremos:

- a) En la Constitución, en donde se catalogan como derechos se consideran de seguridad jurídica:¹⁷⁴
 - Debido proceso y notificación: artículos 14 y 16
 - Presunción de inocencia: artículo 20, apartado A, fr. I
 - Derecho a la no autoincriminación: artículo 20, apartado B, fr. II
- b) En la Convención Americana de Derechos Humanos:
 - Debido proceso y garantías judiciales en general: Artículo 8º
 - Derecho a la notificación: Artículo 8º, numeral 2, b)
 - Presunción de inocencia: Artículo 8º, numeral 2
 - Derecho a la no autoincriminación: Artículo 8º, numeral 2, g)

¹⁷³ *Nota:* Esta referencia se realiza únicamente para fines académicos, pues estamos conscientes de que estos ejercicios jurídicos son designados para juzgadores nacionales e internacionales en funciones respectivamente.

¹⁷⁴ *Cfr.* Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2004, p. 585, 2004.

II. Reconocer los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que establezcan su alcance e interpretación:

Tal como lo hemos señalado, en el caso concreto de las revisiones electrónicas la SCJN ha considerado lo siguiente:

- Es constitucionalmente válido que en el caso de las revisiones electrónicas, la notificación no se realice antes de analizar los documentos provenientes de la e- contabilidad.
- La presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse no son aplicables en los procedimientos fiscalizadores, toda vez que no se trata de actos que impongan penas.

En cambio, la CIDH no tiene un pronunciamiento específico sobre la materia fiscal, pero en diversas ocasiones ha aplicado y reiterado que las garantías judiciales del art. 8º, son aplicables a todos los procedimientos que determinen derechos y obligaciones en cualquier materia, incluida la fiscal. Asimismo, hemos recalcado que en materia de derechos humanos no se puede alegar el orden público y el interés social en detrimento los derechos de los gobernados.

III. Fijar la norma o porción normativa que será objeto de control;

En el caso en concreto, el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, que establece el procedimiento de las revisiones electrónicas como método de fiscalización.

IV. Determinar si ésta tiene como fin promover, respetar, proteger y garantizar otros derechos humanos;

El procedimiento de revisiones electrónicas no promueve o garantiza derechos humanos, sino más bien políticas de fiscalización que se entienden como beneficio para la colectividad en general, pues se incrementa la recaudación necesaria para sostener al Estado y sus fines.

V. Examinar las posibles interpretaciones que la norma permite y verificar si una de ellas guarda conformidad con el derecho humano, subderecho o garantía;

La norma en cuestión se deslinda de los derechos mencionados, toda vez que:

- a) Establece que la notificación del inicio del procedimiento que determina obligaciones fiscales para el sujeto, se lleva a cabo cuando se informa sobre la resolución provisional y la preliquidación del crédito fiscal. Por lo que permite expresamente, que se omita la notificación desde el inicio material del procedimiento fiscalizador.
- b) La resolución provisional y la preliquidación establecidas en la norma, son actos realizados antes de cualquier comunicación con el sujeto pasivo, que lo consideran infractor de disposiciones fiscales incluso antes de que finalice el procedimiento.
- c) Mediante la e- contabilidad, el contribuyente entrega documentación que podría ser incriminatoria a la autoridad para que determine obligaciones fiscales y multas por las infracciones cometidas. Básicamente con ese acto previo de revisión de la documentación del contribuyente, es que se distingue este procedimiento de las demás facultades de comprobación fiscal.

Razones por las cuales consideramos que la norma en cuestión no se presta para alguna interpretación que pueda considerar a los derechos humanos antes señalados, por lo que estimamos que debe ser inaplicada o en su caso, modificada para subsanar la inconventionalidad.

VI. Si no permite interpretaciones conformes, o todas sus interpretaciones resultan disconformes con el derecho humano, debe procederse a contrastarla frontalmente, para lo cual deben tomarse en cuenta los principios de universalidad, interdependencia e indivisibilidad, progresividad y pro homine;

En este punto, podemos indicar que la Constitución no establece la restricción de los derechos anteriormente señalados para la materia fiscal, por lo que consideramos que -en cuanto al principio *pro persona*-, estos derechos deben ser analizados en el caso concreto, para que en su aplicación, se favorezca a los contribuyentes.

VII. Inaplicarla cuando resulte contradictoria con el derecho humano;

Consideramos que esta fracción, más que un paso, constituye una decisión sobre

la aplicación o no de la norma en cuestión, por lo que consideramos que para el caso concreto, la norma debe inaplicarse en virtud de que no se apega a los lineamientos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de derechos humanos.

2.- El test de restricción de derechos del Sistema Interamericano de Derechos Humanos:¹⁷⁵ Es una herramienta argumentativa que tiene como objetivo controlar la constitucionalidad y convencionalidad de las decisiones de los órganos políticos que pueden comprometer a los derechos humanos. Consideramos utilizar este test, porque hemos referido que en el caso concreto de las revisiones electrónicas y de la materia fiscal, se restringen derechos procesales de los contribuyentes, tales como:

- a) El derecho a la notificación previa al acto de molestia, mediante mandamiento escrito fundado y motivado
- b) El derecho a la presunción de inocencia
- c) El derecho a no autoincriminarse

Por lo que procederemos a desarrollarlo con las consideraciones que hemos referido a lo largo del presente trabajo:

- 1. El principio de legalidad: Se refiere a que la restricción a un derecho, debe contemplarse en una norma con el objeto de evitar imposiciones y formulaciones arbitrarias de los tribunales, por lo que se busca involucrar al Congreso para que exista una representación social en las restricciones. Las restricciones a los derechos humanos deben ser explícitas, ninguna puede establecerse en términos implícitos ni indirectos.**

Observaciones: Como hemos señalado, en el caso de las revisiones electrónicas y en las demás facultades de fiscalización, no se estiman aplicables el principio de presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse, en virtud de que se considera que únicamente son atribuibles a los actos provenientes de la potestad punitiva del Estado, como la materia penal y los procedimientos de responsabilidad

¹⁷⁵ Cfr. Vázquez Valencia, Luis Daniel, *Test de Razonabilidad y Derechos Humanos: Instrucciones para armar: Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de regresión y máximo de recursos disponibles*, México, IJ UNAM, 2016, p. 56 a 57.

aplicados a los servidores públicos. Sin embargo, tales aseveraciones no se encuentran establecidas en la Constitución, ni tampoco en alguna ley, sino que son interpretaciones emanadas de la SCJN, como cabeza del Poder Judicial, por lo que consideramos que dichas restricciones son implícitas y no tienen un argumento legislativo, en virtud de que como hemos observado, el resultado de las facultades de fiscalización al contribuyente, deriva en determinantes de créditos y en su caso, sanciones por infracciones a las normas fiscales.

2. El objetivo legítimo: Se refiere a que el objetivo de la restricción debe encontrarse explícitamente establecido en el texto legislativo. Asimismo, la restricción debe ser proporcional con el objetivo buscado.

Observaciones: Como señalamos en el punto anterior, la restricción para inaplicar el principio de presunción de inocencia, el derecho a no autoincriminarse y el derecho de audiencia previa en los procedimientos fiscalizadores, no se encuentran establecidas en la Constitución, tratados internacionales o en las leyes secundarias. Sin embargo, en algunas tesis jurisprudenciales de la SCJN, encontramos dos motivos por los que se ha considerado prudente, restringir dicha aplicación:

- a) En la argumentación del RA 1287/2015, se refiere que la presunción de inocencia no es aplicable a los procedimientos fiscalizadores, en virtud de que con ellos no se busca investigar una conducta administrativamente ilícita, sino verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.¹⁷⁶
- b) Asimismo, la sentencia del RA 1287/2015, incluye la tesis aislada de rubro: *“Audiencia previa. La excepción a dicha garantía, tratándose de la materia tributaria, opera únicamente respecto de actos relacionados con créditos fiscales derivados de la falta de pago de una contribución o de sus accesorios”*, que señala que la garantía de audiencia previa no es aplicable en materia tributaria cuando se refiere al cobro de créditos fiscales, como una excepción al artículo 14, párrafo segundo, de la CPEUM, en razón de que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, por lo que la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar

¹⁷⁶ Cfr. Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, *op. cit.* pp. 168 y 169.

supeditada a que previamente se escuche a los gobernados, pues podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.

Sin embargo, a pesar de lo señalado en el inciso a), las sanciones derivadas de las infracciones fiscales en el pago de contribuciones, se imponen en un mismo procedimiento, es decir, la facultad de verificación incluye un objetivo sancionador, tal como lo desglosamos anteriormente. Razones por las cuales, consideramos que debe tomarse en cuenta la aplicación del principio de presunción de inocencia y por ende (debido a su estrecha relación), el derecho a no autoincriminarse.

Asimismo, con relación al inciso b), debemos recordar que los Estados que se adhieran a la protección de los derechos humanos, no pueden argumentar orden público, interés social o derecho nacional en detrimento de los derechos de los gobernados.

Razones por las cuales consideramos que los incisos anteriores, no constituyen objetivos legítimos ni adecuados para argumentar restricciones a derechos en el caso en concreto.

3. Objetivo para una sociedad democrática: El objetivo no sólo debe ser legítimo, sino que debe ser útil en cuanto al bien común de la sociedad.

Observaciones: A pesar de que las restricciones señaladas no se encuentran establecidas en algún instrumento legal, el objetivo principal señalado en las tesis de la SCJN, refiere que el cobro de contribuciones es de interés social, en razón de que la recaudación tributaria sostiene e incrementa al gasto público, el cual es el elemento económico fundamental para que el Estado se sostenga y logre sus fines, tal como lo analizamos en el primer capítulo de este trabajo.

4. La necesidad de adecuación de la restricción: Se refiere al nexo causal entre la restricción como un medio para arribar al objetivo legítimo que busca.

Observaciones: La restricción de derechos en las revisiones electrónicas, consigue que se obtenga de manera más ágil y sencilla la información requerida para fiscalizar y sancionar al contribuyente revisado, y por ende, se recaudan los créditos fiscales rápida y eficazmente para incrementar las arcas públicas.

- 5. Necesidad:** Se debe cerciorar de que no haya alternativa para conseguir el fin buscado con la restricción, es decir, que el fin buscado con dicha limitante de derechos, no pueda ser alcanzado por otros medios. La idea es contener la tendencia a emplear los medios más gravosos para los derechos de las personas, en el intento de alcanzar los objetivos de la actividad estatal.

Observaciones: A pesar de que señalamos el beneficio social de las restricciones aplicadas a las revisiones electrónicas, consideramos que la restricción de derechos no es la única vía para conseguir los objetivos recaudatorios, en virtud de que no se ha tomado en cuenta la vía legislativa, misma que debe de apegarse a lo establecido por la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Es decir, estimamos que otro medio para conseguir la finalidad recaudatoria, es una mejor técnica legislativa, mediante la cual se establezcan medidas procesales para proteger los derechos del contribuyente y a la par, lograr una recaudación eficaz. Por ejemplo, el tema de Europa y en específico España, en donde el TEDH consideró que en los procedimientos fiscalizadores que traen aparejadas sanciones, son perfectamente aplicables los derechos procesales establecidos para la materia penal, por lo que la legislación española separó el procedimiento de fiscalización y el sancionatorio, para que en el primero, el contribuyente no pueda invocar derechos como la presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse y sea una fórmula de fiscalización ágil. Por ende, proponemos que lo anterior, sea considerado por nuestros legisladores para solucionar esta laguna procesal.

- 6. El principio de proporcionalidad:** Una vez que se ha verificado que no se tiene otra alternativa más que restringir el derecho (necesidad), se debe procurar que el derecho restringido se vea lo menos afectado posible, aún más de lo que en principio se está proponiendo. Es decir, la proporcionalidad refiere que la restricción logre el objetivo legítimamente planteado, pero afectando en la menor medida posible el ejercicio del derecho restringido, por lo que si hay una alternativa menos gravosa, se debe aplicar.

Observaciones: Como hemos señalado, las restricciones a derechos establecidas en las revisiones electrónicas, son limitantes absolutas durante el desarrollo del

procedimiento de verificación, por lo que consideramos que no pueden ser invocados y afectan completamente al contribuyente en ese momento procesal.

Asimismo, aunque no consideramos a los objetivos de la restricción como legítimamente planteados, en virtud de que las restricciones no se encuentran establecidas directamente en la legislación, debemos señalar que la restricción logra acelerar los procedimientos de fiscalización y con ello se obtiene mayor recaudación fiscal. Sin embargo, hemos planteado que existen alternativas menos gravosas para conseguir la finalidad tributaria, tales como la separación del procedimiento de fiscalización y el sancionador en una inspección; así como que el envío mensual de la contabilidad del contribuyente, se remita a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria, con el objetivo de que el contribuyente no corrompa los datos al momento de que se le aplique una auditoría y que a la par, la autoridad exactora no pueda revisar la contabilidad sin antes notificar al contribuyente mediante mandamiento escrito que cumpla con las garantías constitucionales establecidas para los actos de molestia.

Una vez que hemos analizado con casos concretos, la convencionalidad de las revisiones electrónicas, podemos concluir que éstas no se apegan a lo establecido por los tratados internacionales en materia de derechos humanos, en virtud de que se restringen derechos procesales para la defensa del contribuyente en las facultades de fiscalización, sin que dichas limitantes se encuentren expresamente establecidas en la Constitución.

Asimismo, estimamos que la resolución del RA 1287/2015, no tomó en cuenta algún elemento relacionado con el nuevo paradigma de DDHH implementado a partir de 2011, ya que al analizarse dicha resolución y las figuras de la contabilidad y las revisiones electrónicas, a la luz del Bloque de Constitucionalidad (que incluye a la Constitución, a los tratados internacionales y la jurisprudencia de la CIDH), de la interpretación conforme, el principio *pro persona* y el control de convencionalidad, se observa la inconstitucionalidad e inconventionalidad de los preceptos que regulan dichas figuras.

CONCLUSIONES

Primera: La materia fiscal es compleja, toda vez que colisionan dos circunstancias primordiales: la primera, es la efectiva y eficiente recaudación de ingresos para sostener las actividades del Estado; y la segunda, la protección y respeto de los derechos de los contribuyentes, tales como su patrimonio, posesiones y su persona. Sin embargo, consideramos que la restricción de derechos en materia tributaria no es la única alternativa para cumplir con una eficiente recaudación, sino que con una mejor técnica legislativa, se pueden preservar ambos, sin colisión.

Es decir, estimamos que en el caso en concreto de la contabilidad y las revisiones electrónicas, la información del contribuyente podría ser manejada por un tercero ajeno a la relación jurídico- tributaria, que resguarde los datos que el contribuyente remita cada mes, para que no sean modificados o escondidos en caso de alguna facultad de comprobación; de igual manera, para que la autoridad no pueda revisarlos sin antes notificar -mediante mandamiento escrito fundado y motivado- al contribuyente de que se iniciará un procedimiento fiscalizador.

Asimismo, reflexionamos sobre el ejemplo español que hemos expuesto en el último capítulo, mismo que es bastante adecuado para las circunstancias del país, porque si se divide el procedimiento fiscalizador del procedimiento sancionador, la autoridad podría evitar de manera justificada la aplicación del principio de presunción de inocencia y del derecho a no autoincriminarse, en virtud de que únicamente estaría revisando que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias y en caso de que se detecte una infracción, no se encontraría facultada para sancionar en el mismo procedimiento, sino en uno posterior en donde se respeten las garantías del debido proceso y de seguridad jurídica.

Ambas ideas solamente pueden ser posibles mediante la creación y modificación de leyes tributarias.

Segunda: Un factor importante para la inclusión de medios electrónicos en la política tributaria mundial, fue el Comercio Electrónico como estrategia de venta en el marco del libre comercio, pues con este desarrollo aumentaron los ingresos de las personas involucradas, pero no la captación de contribuciones, en virtud de la oportunidad que ofrecían los medios electrónicos para evadir. Actualmente, observamos que las administraciones mundiales han considerado el uso de medios electrónicos para fiscalizar las transacciones realizadas por los contribuyentes, por ejemplo en el caso de nuestro país, se observa con el CFDI, la aplicación *mis cuentas y mi contabilidad*. Sin embargo, consideramos que deben existir limitantes a la actuación de las autoridades en este ámbito y por lo tanto deben protegerse eficazmente los datos y otorgarse la certeza de que solamente serán revisados por la autoridad fiscal competente para fines fiscales, toda vez que, aunque no se ingrese al domicilio del contribuyente, se tiene acceso a sus datos contables, mediante los cuales se determinan créditos y se imponen sanciones por las infracciones correspondientes.

Tercera: La tecnología puede ser utilizada para revisar y verificar el cumplimiento fiscal, aunque también puede usarse por agentes contrarios para falsificación e incluso el robo de información, por lo que el estudio de los mecanismos tecnológicos debe continuar avanzando en torno a su seguridad, principalmente si el resguardo de información de los movimientos (capital, transacciones, clientes, intermediarios, entre otros) del contribuyente, será almacenado y enviado a través de medios electrónicos. Esta situación podría resolverse si la información se remite a un tercero que resguarde y asegure los datos, asimismo con algunas reformas en materia de datos personales, para que el contribuyente tenga certeza sobre quién tendrá acceso a sus datos, de qué manera serán revisados y cómo serán protegidos.

Cuarta: El uso de medios electrónicos constituye un auténtico derecho para la población, circunstancia que como es evidente, no sólo reduce la brecha digital y económica, sino que también apoya al intercambio de información entre dependencias nacionales y entre los Estados mismos a nivel internacional, por ejemplo el Tratado FATCA, celebrado entre México y EEUU, con lo que se favorece el cobro de contribuciones y la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a pesar de que se realicen en distintos países.

Asimismo, esta recepción internacional, también se contempla con la OCDE y el artículo 32-B BIS del CFF.

Así, en nuestra opinión, estas situaciones, señalan una fuerte influencia de organizaciones internacionales en las decisiones políticas y legales de nuestro país, incluso sin que se tomen en cuenta factores internos con la intención de no violentar cultura, economía ni derechos de los gobernados. En este sentido, estimamos que las recomendaciones deben ser debidamente contrastadas con la legislación local, principalmente con nuestra Constitución y los tratados internacionales que contengan derechos humanos, con la intención de evitar conflictos normativos. Lo anterior debe ser fundamental a pesar de que la medida sea la más adecuada económica o políticamente.

Quinta: El CFDI es el medio electrónico más desarrollado en nuestro país, que es precursor en la implementación del uso de la factura electrónica y fue el primero en introducir una figura externa de validación de datos –PAC-. Este mecanismo impulsa el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y de las operaciones de los sujetos, para poder analizar quiénes incumplirán potencialmente con la obligación fiscal; cuya tendencia ya habíamos señalado como mundialmente creciente en lugar de aplicar una auditoría. Por lo que consideramos que es necesario que se sigan investigando las reacciones y conductas de los contribuyentes respecto a su implementación, con la finalidad de que en caso de que se encuentre la manera de hackear archivos o evitar la facturación, se corrija el error que lo permita y se fortalezca el sistema del CFDI.

Sexta: En las revisiones electrónicas, la autoridad puede revisar todas las contribuciones y ejercicios que considere necesarios, sin necesidad de delimitar su actuación, en razón de que cuenta con la documentación suficiente para hacerlo, a diferencia de lo que sucede en las demás facultades de comprobación estudiadas, en donde la autoridad debe delimitar el objeto de la investigación, por ejemplo: en la visita domiciliaria y en la revisión de gabinete, este señalamiento debe colmarse desde la orden de inicio; y en la revisión de dictamen de estados financieros, la facultad iniciada al contribuyente se delimita con apoyo en la revisión del

dictamen. Por lo que consideramos que en el caso de las revisiones electrónicas, se violenta el debido proceso, principalmente el derecho a la notificación del inicio material y jurídico de la verificación, la cual debe realizarse mediante mandamiento escrito antes de la revisión de los datos de la contabilidad electrónica del contribuyente. Asimismo, podemos recalcar que con la participación del tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria, que resguarde la información contable, la autoridad fiscal no podría revisarla sino hasta que notifique al contribuyente y remita la petición correspondiente al tercero, misma que debe señalar qué ejercicios fiscales y qué contribuciones serán revisadas.

Séptima: La diferencia entre un acto preparatorio en la revisión electrónica y en la revisión de dictamen de estados financieros, se debe a que en la primera, la autoridad fiscal cuenta con más rubros de información contable del contribuyente que en la segunda, por lo que quizá no se torna necesaria una investigación a fondo, pues el fisco cuenta con los datos suficientes para señalar las irregularidades y determinar los créditos fiscales, sin requerir al contribuyente o a un tercero, ya que en caso de que el tercero también envíe contabilidad electrónica, podría analizarla sin necesidad de informar a algún implicado. Lo anterior se argumenta en razón de que en la resolución provisional y en la preliquidación, no es necesario que las autoridades hacendarias señalen las contribuciones y ejercicios fiscales a revisar, tal como sucede en las demás facultades de comprobación, incluida la revisión de dictámenes. Incluso, con el acto previo de las revisiones electrónicas, la autoridad determina el crédito fiscal; en cambio, en el acto previo de una revisión de dictámenes, no es posible determinar créditos, sino que se inicia una facultad diversa con el contribuyente.

Razones por las cuales, consideramos que la figura de las revisiones electrónicas es inconstitucional, pues violenta los derechos de seguridad jurídica establecidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, específicamente porque el fisco cuenta con información tributaria y no tiene necesidad de solicitarla al contribuyente; por ende, no notifica el inicio del procedimiento de fiscalización, el cual constituye un acto de molestia, toda vez que de dicho procedimiento resulta la determinación de créditos para el contribuyente, que lo vinculan a corregir su situación fiscal y a pagar las sanciones económicas respectivas, lo cual deja al sujeto en estado de indefensión.

Octava: La sentencia del Amparo en Revisión RA 1287/2015, tiene defectos argumentativos, pues se citan jurisprudencias que se consideran aplicables a todas las facultades de fiscalización, cuando en realidad sólo se refieren a un acto de una facultad en concreto, es decir no generalizan, por lo que estimamos que no deben invocarse por analogía a una figura que no corresponde y menos en perjuicio del contribuyente. Asimismo, se citan tesis ya superadas, en las cuales incluso nuestros tribunales, no habían desarrollado teorías protectoras de derechos humanos, tales como: el bloque de constitucionalidad, la interpretación conforme, el principio pro persona y el control difuso de convencionalidad, mismos que no fueron considerados en la sentencia mencionada. Por estas razones, estimamos que las revisiones electrónicas y esta resolución son inconvencionales, en virtud de que no fueron estudiadas a la luz del nuevo enfoque constitucional de derechos humanos, implementado a partir de 2011.

Novena: Respecto a las limitantes constitucionales en materia fiscal, a pesar de que las restricciones a derechos humanos solamente se establecen en la Constitución, la SCJN ha realizado diversas interpretaciones que limitan su campo de aplicación, por ejemplo en el empleo de los principios penales a la materia fiscal, bajo el argumento de que es una materia de la cual se obtienen recursos económicos para el Estado, y por ello, se ha permitido anteponer su finalidad general ante los derechos de los particulares. Sin embargo, dicha premisa es violatoria de los principios internacionales sobre derechos humanos, pues no se pueden inobservar DDHH alegando derecho interno ni tampoco cuestiones de orden público. En este sentido, observamos que la única restricción tributaria referente a control constitucional o derechos humanos, expresamente establecida en nuestra Constitución, es la inaplicación de la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia fiscal. Por lo que no se pueden imponer otras restricciones tributarias en derechos humanos que no se encuentren expresamente establecidas en la CPEUM. Por ende, consideramos que las restricciones a derechos establecidas por diversos criterios judiciales en materia tributaria, tales como: la presunción de inocencia, la garantía de audiencia y el derecho a no autoincriminarse, no constituyen restricciones válidas a nivel constitucional y convencional, en virtud de que provienen de interpretaciones indirectas de la SCJN, Juzgados de Distrito o Tribunales Colegiados de Circuito y no se encuentran expresamente establecidas en

instrumentos jurídicos supremos. Por ello es que las reputamos inconventionales e inconstitucionales, sobre todo para el caso concreto de las revisiones electrónicas.

Décima: En la resolución del R.A. 1287/2015, no se observa la invocación del bloque de constitucionalidad en sentido amplio, toda vez que en dicha sentencia, no se determinan los derechos de los contribuyentes conforme a los derechos humanos y garantías establecidos en tratados internacionales, jurisprudencias de la CIDH y otros instrumentos internacionales de observancia obligatoria para México. Asimismo, tampoco se percibe una labor relacionada con el control de convencionalidad, que implique que el juzgador armonice la norma nacional con la convencional, específicamente del artículo 8° de la CADH y otros tratados internacionales que favorecerían la situación del contribuyente en las revisiones electrónicas. Por lo que consideramos que la resolución del RA 1287/2015 es inconventional, en virtud de que los agravios no fueron analizados a la luz de las leyes e interpretaciones internacionales.

Décima primera: Si bien los derechos y garantías señalados en este trabajo, pudieran ser aplicables a todas las facultades de fiscalización porque constituyen manifestaciones del *ius puniendi*, consideramos que en el caso de la revisión electrónica es flagrante la arbitrariedad en el procedimiento, en virtud de que: 1) No hay una notificación previa a la revisión de la información contable; 2) Se tiene por iniciada dicha facultad mediante una resolución provisional y una preliquidación, que consideran responsable de infracciones al contribuyente, sin haber finalizado jurídicamente el procedimiento; 3) La información realizada *ex professo* y entregada por el propio contribuyente en la e- contabilidad, es utilizada para fiscalizarlo y sancionarlo en un mismo procedimiento, es decir, es información autoincriminatoria.

Como analizamos, estas situaciones no acontecen deliberadamente en los demás procedimientos de fiscalización, en donde: existe una notificación previa a la revisión, mediante mandamiento escrito, que funde y motiva las actuaciones; se tiene una resolución después de la revisión material realizada al contribuyente; la información que lo incrimina fue entregada por el sujeto, pero mediante las formalidades procesales debidas. Aunque coinciden en que la fiscalización y la sanción provienen de un mismo procedimiento.

Décima segunda: Las revisiones electrónicas han sido declaradas constitucionales por la SCJN, sin embargo, con lo antes expuesto, podemos concluir que su procedimiento violenta derechos y garantías reconocidos en tratados internacionales y las jurisprudencias de la CIDH, que son de observancia obligatoria para nuestro país y que no fueron considerados a plenitud en la resolución del RA 1287/2015. Por ende, consideramos que las revisiones electrónicas y su interpretación por nuestro máximo Tribunal, son inconvencionales, pues se ven afectados derechos procesales para la adecuada defensa del contribuyente, ante actos de autoridad que derivan en obligaciones fiscales y sus respectivas sanciones.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, 22ª edición, Themis, 2015.
2. Caballero Juárez, José Antonio, *El debido proceso, una aproximación desde la jurisprudencia latinoamericana*, México, coordinación de derechos humanos y asesoría de la presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014.
3. Carbonell, Miguel (coord.) *La reforma constitucional en derechos humanos, un nuevo paradigma*, México, Porrúa, 2012.
4. Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2004.
5. Cárdenas Gracia, Jaime, *En defensa del petróleo*, México, IJ- UNAM, 2009.
6. Castillo del Valle, Alberto y Arriaga Becerra, Hugo Alberto, *Reforma constitucional: muerte de las garantías y del amparo fiscal*, México, Ediciones Jurídicas Alma, 2009.
7. Cruz de Quiñones, Lucy (coord.), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro, Liber amicorum en homenaje a Eusebio González García*, Colombia, Universidad del Rosario, 2010.
8. Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, 6a. ed., Madrid, España, Trotta, 2004.
9. Fierro Ferández, Ana Elena y Abreu Sacramento José Pablo, *Derechos fundamentales y garantías individuales*, México, Oxford University Press, 2012.
10. García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos 2009-2011*, 4ª edición, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.
11. García Ramírez, Sergio, *Debido proceso, criterios de la jurisprudencia interamericana*, México, Porrúa, 2ª edición, 2014.
12. Góngora Pimentel, Genaro, *Introducción al estudio del juicio de amparo*, 12ª edición, México, Porrúa, 2010.
13. Góngora Pimentel, Genaro, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, 2ª edición, México, Porrúa, 2010.
14. Góngora Pimentel, Genaro, *La suspensión en materia administrativa*, 10ª edición, México, Porrúa, 2008.
15. Góngora Pimentel, Genaro, *Reformas constitucionales y legales en materia de amparo, diez pláticas*, México, Porrúa, 2013.
16. González Eusebio y González Teresa, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza universitaria, 2004.
17. González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, Porrúa, decimoquinta edición, México, 2007.
18. Hallivis Pelayo, Manuel (coordinador), *Derecho Fiscal*, homenaje a Eusebio González García, México, Novum Universidad Panamericana, 2014.
19. Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, México, Porrúa, 2011.

20. Hernández Valle, Rubén, *Las sentencias básicas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2011.
21. Islas López, Abigail (coord.), *Personas jurídicas y derechos humanos: un debate sobre la titularidad de los derechos humanos*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Organización de las Naciones Unidas, 2014.
22. Kelsen Hans, *Teoría general del Estado*, Viena, Coyoacán S.A. de C.V., 2004.
23. López Olvera, Miguel Alejandro, *Decisiones relevantes de la SCJN: Buzón Tributario, contabilidad y revisiones electrónicas*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2018.
24. López Olvera, Miguel Alejandro, *El control de convencionalidad en la administración pública*, México, Novum, 2014.
25. Macías Valadez Treviño, Francisco Javier, *Medios electrónicos en materia fiscal: la eliminación del papel*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017.
26. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 16ª edición, México, Porrúa, 2003.
27. Morales Armenta, Arturo y Tapia Iturriaga, Carme Karina, *Todo lo que debe saber sobre contabilidad electrónica, aspectos fiscales- financieros, caso práctico*, Publicaciones empresariales UNAM, México, FCA Publishing, 2016.
28. Orrantía Arellano, Fernando A., *Las facultades del congreso federal en materia fiscal: los impuestos, el presupuesto, la ley de ingresos, la cuenta pública, los empréstitos: estudio constitucional*, México, Porrúa, 2001.
29. Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.
30. Ortega Maldonado, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y Derechos Humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2016.
31. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*. 3ª edición, Porrúa, México, 2015.
32. Ortega, Luis y Susana de la Sierra, *Ponderación y Derecho Administrativo*, Madrid, Marcial Pons, 2009.
33. Otero Salas, Filiberto (coord.), *Derecho y justicia Administrativa*, México, Lascano Garza, 2015.
34. Palomino Guerrero, Margarita. *Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales*, en Buitrón Pineda, Miguel (coord.), *Siete décadas de Derecho Tributario, homenaje jurídico al Maestro Ernesto Flores Zavala*, México, Gráfica Premiere, 2015.
35. Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001.
36. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 3ª edición, 2014.
37. Reyes Krafft, Alfredo Alejandro, *La firma electrónica y las entidades de certificación*, México, Porrúa, 2003.
38. Robertson Andrade, Guillermo, *Exégesis de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente ante las arbitrariedades de las autoridades fiscales y administrativas*, México, Advisors, 2012.

39. Rodríguez Arana, Jaime, *Interés general, derecho administrativo y estado del bienestar*, España, Iustel, 2012.
40. Roy Rohatgi, Principios básicos de tributación internacional (Juan Manuel Idrovo, trad.), Colombia, Legis, 2008.
41. Silva Ramírez, Luciano, *El control judicial de la constitucionalidad y el juicio de amparo en México*, México, 4ª edición, Porrúa, 2017.
42. Silva Ramírez, Luciano, *Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho de la UNAM: Amparo*, México, Porrúa, 2015.
43. Salomón, Elizabeth (coord.), *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, 2ª edición, Bogotá, Universidad del Rosario, 2012.
44. Vázquez Valencia, Luis Daniel, *Test de Razonabilidad y Derechos Humanos: Instrucciones para armar: Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de regresión y máximo de recursos disponibles*, México, IJ UNAM, 2016.
45. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 2010.

JURISPRUDENCIAS Y SCJN

1. Acción de inconstitucionalidad 4/2006, Procurador General de la República, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1566, [En línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=19649&Clase=DetalleTesisEjecutorias>
2. SCJN, Amparo directo en revisión 4679/2015, *Normas de derecho administrativo. Para que les resulten aplicables los principios que rigen al derecho penal, es necesario que tengan la cualidad de pertenecer al derecho administrativo sancionador. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo II*, 17 de febrero de 2016, p. 869, [en línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=28214&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2018501>
3. SCJN, Contradicción de Tesis 293/2011. “SCJN determina que las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados Internacionales tienen rango constitucional”. [en línea] <http://www2.scjn.gob.mx/asuntosrelevantes/pagina/seguimientoasuntosrelevantespub.aspx?id=129659&seguimiento=556>
4. SCJN, Sentencia del amparo directo en revisión 686/2012, de veinticinco de abril de dos mil doce, en contra de la diversa dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, en el Juicio de Amparo Directo 50/2012, p. 27, [en línea] http://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/1/2012/10/2_137101_365.doc
5. Segunda Sala de la SCJN, *Contradicción de tesis 89/2013*, Décima Época, Tomo 2, Septiembre de 2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, p. 1558. [en línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=24602&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2004583>
6. Tesis: IV1a./J. 139/2012 (10a.). *Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Enero de 2013, p. 437.

7. Tesis del amparo directo 613/88, "*Universidad Autónoma Metropolitana, naturaleza fiscal de la. Exención de impuestos y régimen de no sujeción a relación tributaria. Sus diferencias.*" Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, p. 753.
8. Tesis: 2ª./J. 158/2016, *Revisión Electrónica. La preliquidación de las contribuciones omitidas constituye una propuesta de pago.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Octubre de 2016, p. 726.
9. Tesis: 2ª./J.68/2000 *Revisión de escritorio o gabinete. La orden relativa, que se rige por el artículo 16, párrafo primero constitucional, debe señalar no sólo la documentación que requiere, sino también la categoría del sujeto (contribuyente, solidario o tercero), la causa del requerimiento y, en su caso, los tributos a verificar.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XII, Agosto de 2000, p. 261.
10. Tesis: 2a./J. 153/2016 (10a.), *Revisión electrónica. Los artículos 42, fracción ix y 53-b del código fiscal de la federación que la prevén, no violan los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Octubre de 2016, p. 729.
11. Tesis: 2a./J. 149/2012 (10a.), *Facultades de comprobación. La obligación de notificar al contribuyente o al contador público sobre el requerimiento de información o documentación, a que se refiere el artículo 55 del reglamento del Código Fiscal de la Federación abrogado, quedó suprimida con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006 al artículo 52-A de dicho Código.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo 1, Diciembre de 2012, p. 654.
12. Tesis: 2a./J. 94/2013 (10a.), *Facultades de verificación. La establecida en el artículo 52-a, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el requerimiento de información y documentación dirigido al contribuyente, debe motivarse en términos del artículo 38 del propio código.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Julio de 2013, p. 887.
13. Tesis: 2a./J. 38/2011, *Dictamen de estados financieros. La resolución determinante de un crédito fiscal apoyada en él, cumple con la garantía de legalidad cuando funda y motiva el método empleado, sin que baste que la autoridad se remita a cantidades precisadas por el contador en el dictamen o que transcriba parte de éste.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIII, Mayo de 2011, p. 314.
14. Tesis: P./J. 40/96, *Actos privativos y actos de molestia. Origen y efectos de la distinción.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, p. 5
15. Tesis: 2a./J. 134/2013 (10a.), *Revisión de gabinete. Al no serle aplicable la limitante prevista en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tampoco lo es la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.),* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena Época, Tomo 2, Septiembre de 2013, p. 1590
16. Tesis: 1a./J. 37/2017 (10a.), *Interpretación conforme. Naturaleza y alcances a la luz del principio pro persona,* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Mayo de 2017, p. 358.
17. Tesis de Jurisprudencia: P./J. 43/2014 (10a.) *Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, junio de 2014, p. 41.
18. Tesis P./J. 47/95, *Formalidades esenciales del procedimiento. Son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Diciembre de 1995, p. 133.

19. Tesis: P./J. 24/200. *Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XI, Marzo de 2000, p. 35.
20. Segunda Sala de la SCJN, Resolución del amparo en revisión 1287/2015, Semanario Judicial de la Federación, décima Época, publicado el viernes 28 de octubre del 2016, [en línea] <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=26747&Clase=DetalleTesisEjecutorias>
21. Tesis: II.2o.A.35 A. *Multas no fiscales. las previstas en el artículo 122 del reglamento de tránsito del Estado de México son aprovechamientos y no se rigen por los principios tributarios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo XIX, Enero de 2004, p. 1564.
22. Tesis: 2a./J. 7/93, *Órdenes de visita domiciliaria, requisitos que deben contener las.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Núm. 68, Agosto de 1993, p. 13.
23. Tesis de jurisprudencia 2a./J. 8/98 *Multas fiscales. Deben aplicarse en forma retroactiva las normas que resulten benéficas al particular.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, p. 333.
24. Tesis: P./J. 10/2003. “*Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXVII, Mayo de 2003, p. 144.
25. Tesis: 2a./J. 23/2003, *Orden de visita domiciliaria en materia fiscal. Es impugnabile en amparo autónomamente, por no formar parte del procedimiento en forma de juicio en que se desenvuelve la visita.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, p. 594.
26. Tesis: XV.5o.5 A (10a.), *Orden de visita domiciliaria emitida con motivo de inconsistencias detectadas en el dictamen de estados financieros del contribuyente formulado por contador público autorizado. La autoridad no está obligada a establecer en aquélla cómo las detectó, qué parámetros implementó para arribar a esa conclusión, las contribuciones adeudadas y la calidad con la cual se causaron, para cumplir con los derechos humanos de fundamentación y motivación.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Agosto de 2012, Tomo II, p. 1845.
27. Tesis: P./J. 15/2009. “*Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1116.
28. Tesis: 1a. XXVII/2007, *Las infracciones fiscales se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y por las garantías del derecho penal, en lo que resulten aplicables.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, p. 652.
29. Tesis 2a. LXIII/2007, Audiencia. *Las autoridades deben respetar esa garantía en cualquier materia, incluyendo las señaladas en el tercer párrafo del artículo 27 de la constitución federal, cuando impongan modalidades a la propiedad privada por las que se prive definitivamente al gobernado en los derechos de uso, goce o disposición de la propiedad,* Semanario judicial de la federación y su gaceta, Novena Época, T. XXV, junio de 2007, p. 340.
30. Tesis: LXI/2011 (9a.), “*Depósitos en efectivo. El impuesto relativo no viola el principio de destino al gasto público (legislación publicada en el diario oficial de la federación el 1 de octubre de 2007)*”. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Octubre de 2011, p. 582.

31. Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.). *Seguridad jurídica. Alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, previstas en el artículo 16, primer párrafo, de la constitución federal, para asegurar el respeto a dicho derecho humano.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo III, Febrero de 2014, p. 2241.
32. Tesis: III.1o.A.23 A (10a.), “*Competencia material del Servicio de Administración Tributaria. Para considerarla suficientemente fundada, las autoridades de ese órgano deben citar los artículos 1o. y 8o. de su ley.*” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo III, Septiembre de 2015, p. 1929.
33. Tesis: 2a. CXLVII/2016 (10a.), *Facultades de comprobación y de gestión de las autoridades fiscales. Aspectos que las distinguen.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, enero de 2017, p. 796.
34. Tesis: 1a. CXCIV/2015 (10a.), *Facultades de comprobación de las autoridades fiscales. El contribuyente carece de interés jurídico para cuestionar la constitucionalidad del artículo 52-a del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Junio de 2015, p. 586.
35. Tesis: XVI.1o.A. J/16 (10a.), *Visita domiciliaria. Su última acta parcial tiene naturaleza diversa de la del oficio de observaciones derivado de la revisión de escritorio o gabinete, por lo que es innecesario que cumpla con el requisito de fundamentación y motivación.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo IV, Noviembre de 2014, p. 2882
36. Tesis de jurisprudencia: XXVII.1o. (VIII Región) J/8 (10a.), *Control difuso de constitucionalidad ex officio. Sus presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, Diciembre de 2013, p. 953.
37. Tesis aislada XXVII.1o.(VIII Región) 15 K (10a.), *Control difuso de constitucionalidad ex officio. Pasos y aspectos sustantivos e instrumentales que deben observarse para realizarlo.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 3, Agosto de 2013, p. 1618.
38. Tesis III.4o. (III Región) 5 K (10a.), *Control de convencionalidad. Cómo deben ejercerlo los órganos jurisdiccionales nacionales.* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo 5, Enero de 2012, p.4320.
39. Tesis: 1a. CCVII/2018 (10a.), *Principio pro persona. sólo puede utilizarse en su vertiente de criterio de selección de interpretaciones cuando éstas resultan plausibles,* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Diciembre de 2018, p. 378.
40. Tesis Aislada: 2a CXXI/2015 (10a), *Restricciones constitucionales al goce y ejercicio de los derechos y libertades. Su contenido no impide que la suprema corte de justicia de la nación las interprete de la manera más favorable a las personas, en términos de los propios postulados constitucionales,* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo II, Octubre de 2015, p. 2096.
41. Tesis aislada: 1a. XXXI/2017 (10a.) *Multa por contribuciones omitidas. La prevista en el artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no resulta excesiva en los términos del artículo 22 de la constitución federal (legislación vigente en 2008).* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Marzo de 2017, p. 446.
42. Tesis: 1a. CCXXIII/2015 (10a.), *Derecho a la no autoincriminación. Caso en que debe declararse nula y excluirse del material probatorio susceptible de valoración la prueba que introduce al proceso una declaración inculpativa del imputado,* Décima Época, Junio de 2015, Tomo I, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, p. 579
43. Tesis: I.3o.C.52 K, *Actos de molestia. Requisitos mínimos que deben revestir para que sean constitucionales,* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Abril de 2003, p. 1050.

44. Tesis: I.4o.A. J/36, *Procedimiento administrativo. El acto que lo inicia es eficaz a partir de su notificación*, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 1007
45. Tesis: I.7o.A. J/14, *Facultades de comprobación, el requerimiento de informes y documentos formulados al contador público no implica el inicio de las*. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Noviembre de 2001, p. 407.

LIBROS WEB

1. Aguilar García, Ana Dulce, *Presunción de inocencia*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2013, http://200.33.14.34:1033/archivos/pdfs/coleccionDH_presuncionInocencia.pdf
2. Astudillo, César, *El bloque y el parámetro de constitucionalidad*. En Carbonell Sánchez, Miguel, (Coord.) *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudios en Homenaje a Jorge Carpizo*, Estado Constitucional, Tomo IV, Volumen I, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3825/36.pdf>
3. Cárdenas Rioseco, Raúl Fernando, *Evolución de la presunción de inocencia*, en García Ramírez Sergio (coord.), *Evolución en el sistema penal en México. Tres cuartos de siglo*, México, IJ UNAM, 2017, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4770-evolucion-del-sistema-penal-en-mexico-tres-cuartos-de-siglo-coleccion-nuevo-sistema?c=149315>
4. Carmona Tinoco, Jorge Ulises, *La recepción de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito interno. El caso de México*. En García Ramírez, Sergio (Coord.), *Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y admisión de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2740-recepcion-nacional-del-derecho-internacional-de-los-derechos-humanos-y-admision-de-la-competencia-contenciosa-de-la-corte-interamericana#97529>
5. Colmenares Francisco, *Petróleo y crecimiento económico en México 1938-2006*, Economía UNAM, vol.5 no.15 México, septiembre-diciembre 2008, http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-952X2008000300004,
6. Comisión Nacional de Derechos Humanos del Distrito Federal, *Cuaderno de capacitación permanente: Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos*, México, Solar, Servicios Editoriales S.A. de C.V., 2013, https://cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf
7. Conferencia: “*La presunción de inocencia y otros derechos del inculgado en el proceso penal a la luz de su análisis constitucional*” impartida por la ministra de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Olga Sánchez Cordero de García Villegas, en la Universidad Autónoma de Coahuila el treinta de mayo de 2014, <https://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/Lists/MinistraOlgaCV/Attachments/666/Conferencia20140530.pdf>
8. Enríquez Soto, Pedro Antonio, *La interpretación conforme y su impacto en los jueces mexicanos*, en Serna de la Garza, José María (Coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, IJ UNAM, 2015, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3980-contribuciones-al-derecho-constitucional#134201>,
9. Ferrer Mac- Gregor, Eduardo (coord.), *Derechos humanos en la constitución*, SCJN- UNAM, http://www.kas.de/wf/doc/kas_37055-1522-4-30.pdf?140325162302

10. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Voto razonado en relación con la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México*, de 26 de noviembre de 2010, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwj718jq3orgAhUDna0KHf5VDQ4QFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fwww.miguelcarbonell.com%2Fartman%2Fuploads%2F1%2FVoto_razonado_Ferrer_caso_Cabrera_1.pdf&usq=AOvVaw32FzpRow--1xnMXdqBKWmM,
11. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad, el nuevo paradigma para el juez mexicano*, en Carbonell Sánchez, Miguel, *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, IJ UNAM, 2011, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3033-la-reforma-constitucional-de-derechos-humanos-un-nuevo-paradigma#108404>,
12. Forum on Tax Administrations, “*Tax Administration 2017, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*” OCDE, 2017, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#.Wm4bEzf_rIU
13. Forum on Tax Administrations, *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, OCDE, 2017, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/advanced-analytics-for-better-tax-administration_9789264256453-en#page20
14. Góngora Pimentel, Genaro David, *El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana*, en Ferrer Mac Gregor, Eduardo, *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII, *Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica*, México, 2008, Marcial Pons, IJ UNAM, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2564-la-ciencia-del-derecho-procesal-constitucional-estudios-en-homenaje-a-hector-fix-zamudio-en-sus-cincuenta-anos-como-investigador-del-derecho-t-xii-ministerio-publico-contenciosos-administrativo-y-actualidad-juridica#c=90467>,
15. Guerrero Aguirre, Francisco Javier y Amador Hernández, Juan Carlos, *La concertación política en contextos de democracias fragmentadas: el caso Pacto por México*, México, <http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/lxiii/PactoxMexico.pdf>,
16. Meléndez, Florentín, *Instrumentos Internacionales sobre derechos humanos aplicables a la administración de justicia*, 8ª edición, Bogotá, Fundación Konrad Adenauer Stiftung, 2012, http://www.kas.de/wf/doc/kas_33254-1522-4-30.pdf?130109170856,
17. Naser Alejandra y Concha Gastón, *El gobierno electrónico en la gestión pública*, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Chile, 2011, <http://repositorio.cepal.org/handle/11362/7330>
18. OCDE, Comité de Asuntos fiscales de la OCDE. *Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa, informe de 2013*. Instituto de Estudios Fiscales, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/07_OTTAWA2003.pdf
19. OCDE, *Estudios Económicos de la OCDE México*, 2017, <http://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf>
20. OCDE, *Foro sobre la Administración Tributaria: Subgrupo de Servicios a los Contribuyentes, informe de la encuesta sobre tendencias y evolución del uso de servicios electrónicos para la prestación de servicios al contribuyente*, 2009, <https://www.oecd.org/tax/administration/45404730.pdf>
21. OCDE, *Ganar el reto de la globalización, la OCDE en un mundo cambiante*, 2004, <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/37020456.pdf>

22. OCDE, La relación cooperativa: *Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page1
23. OCDE, *Resumen: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>
24. OCDE, *Tax in a borderless world, the role of the OECD*, 2007, <http://www.oecd.org/ctp/39854340.ppt>
25. OECD, Documento anexo: Figure 6.9, Information and access powers, 2015, Tax Administration 2017 - Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OCDE, 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/888933546298>
26. Organisation de Coopération et de Développement Economiques. Directorate for Science, Technology and Industry. Committee for Information, Computer and Communications Policy. "Dismantling the barriers to global electronic commerce". An international conference organised by the OECD and the government of Finland in cooperation with the European Commission, the government of Japan and the business and industry advisory committee to the OECD, Turku, Finland, 19-21 November 1997, <https://www.oecd.org/sti/2751237.pdf>
27. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *La OCDE*, <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>
28. Pardo Rebolledo, Jorge Mario, *Control de convencionalidad y bloque de regularidad constitucional en el juicio de amparo*, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *El juicio de amparo en el centenario de la Constitución mexicana de 1917*, tomo II, México, IJ UNAM, 2017, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4337-el-juicio-de-amparo-en-el-centenario-de-la-constitucion-mexicana-de-1917-tomo-ii>
29. Pérez Johnston, Raúl, Actos de molestia. Artículo 16, en Ferrer Mac Gregor, Eduardo (coord.), *Derechos Humanos en la Constitución. Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, t. II, México, IJ UNAM, 2013, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3568-derechos-humanos-en-la-constitucion-comentarios-de-jurisprudencia-constitucional-e-interamericana-t-ii?c=126077>
30. Ríos Granados, Gabriela, *La función del tributo en el estado moderno de derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/13.pdf>
31. Rodríguez Rescia, Víctor, *El debido proceso legal y la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, en Secretaría de la CIDH, *Liber Amicorum Héctor Fix Zamudio*, San José de Costa Rica, Litografía Bermúdez, <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/liber2.pdf>,
32. Romero Flor, Luis María, *Los derechos humanos en el siglo XXI. Deberes tributarios vs derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario*, en *el Proyecto de Investigación: La tutela del contribuyente en el Derecho Comunitario*, del Congreso Internacional: El tiempo de los derechos, Universidad de Castilla, La Mancha, https://www.researchgate.net/publication/314095737_Deberes_tributarios_vs_Derechos_Humanos_El_derecho_a_no_autoinculparse_en_el_procedimiento_tributario
33. Silva García, Fernando, *Control de convencionalidad en México: transformaciones y desafíos*, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (Coord.), *La Constitución y sus garantías. A 100 años de la Constitución de Querétaro de 1917. Memoria del XI Encuentro Iberoamericano y VIII Congreso Mexicano de Derecho Procesal Constitucional*. México, Instituto de estudios constitucionales del estado de Querétaro, IJ UNAM, 2017, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/4633-la-constitucion-y-sus-garantias-a-100-anos-de-la-constitucion-de-queretaro-de-1917-memoria-del-xi-encuentro-iberoamericano-y-viii-congreso-mexicano-de-derecho-procesal-constitucional>,

34. Suprema Corte de Justicia de la Nación. “*La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español.*” https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf
35. Varela, Pablo Sergio, *La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: su trascendencia frente al deber de colaboración*, tesis de posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2004, bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0189_VarelaPS.pdf

PÁGINAS WEB

1. Auditoría Superior de la Federación, http://www.asf.gob.mx/Section/81_Principal
2. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>
3. Cámara de Diputados, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Exposición de motivos*, 9 de diciembre del 2013, pp. LXXII y LXXIII http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
4. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Análisis del Paquete Económico 2017*, México, 2017, p. 13 <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2017/cefp0272017.pdf>
5. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico, aprobada por la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de la Administración Pública y Reforma del Estado, el 31 de mayo y el 1º de julio del 2007 y adoptada por la XVII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno, el 10 de noviembre del 2007, en el Estado de Chile, <http://old.clad.org/documentos/declaraciones/cartagobelec.pdf/view>
6. Comisión Intersecretarial para el Desarrollo del Gobierno Electrónico CIGDE, creada mediante Acuerdo Presidencial publicado en el DOF el 9 de diciembre del 2005. <https://www.gob.mx/cidge>
7. Diario Oficial de la Federación <https://www.dof.gob.mx/>
8. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *La OCDE*, <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>,
9. PEMEX, Cronología: Historia de Petróleos Mexicanos, <http://www.pemex.com/acerca/historia/Paginas/default.aspx>
10. Resolución del Amparo en Revisión 1287/2015, http://www.chevez.com/upload/files/F_FlashL_2016-2.pdf
11. SAT, *Contabilidad en medios electrónicos: Anexo técnico*, 2017, p. 1, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjy8jGsJfiAhVPHqwkHf0tCOcQFjAAegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fomawww.sat.gob.mx%2Ffichas_tematicas%2Fbuzon_tributario%2FDocuments%2FDoc.t%25C3%25A9cnico_Cont_Electr%25C3%25B3nica_versi%25C3%25B3n1.3.docx&usg=AOvVaw1JCHIicgoYxuy29IQkULG7
12. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Informe sobre las Finanzas Públicas, México, https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2017/ivt/01inf/itinfp_201704.pdf

13. Segunda Sala de la SCJN, Resolución del amparo en revisión 1287/2015, Semanario Judicial de la Federación, décima época, publicado el viernes 28 de octubre del 2017, <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=26747&Clase=DetalleTesisEjecutorias>
14. Servicio de Administración Tributaria, *Contabilidad electrónica/ Balanza de comprobación*, <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/paginas/01-3.htm>
15. Servicio de Administración Tributaria, *Contabilidad electrónica/ Catálogo de cuentas*, <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/paginas/01-2.htm>
16. Servicio de Administración Tributaria, *minisitio de contabilidad electrónica*, <http://omawww.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/Paginas/default.htm>,
17. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Consulta tradicional, http://200.38.163.178/sjfsist/%28F%285dNDcC0oMytMU-sSj29gyrcjWbWMcqc1Z_gSWfoYqUWrTHZoaSYLl8_tC5MvotqOSc9ziDl6ur5ia3UFsMdIi3h8dq9j221F4_TC-cDnwLdYgJGcU6suX8lweL7BTFCi6rg89tZmXfh_jUNa9haiOuiu5ms98-ASi-RAU2E3TA81%29%29/Paginas/tesis.aspx
18. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sentencias, <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/TematicaPub.aspx>

REVISTAS WEB

1. Aguayo Avilés, Ángel, *Una vez más acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias*, Revista Española de Derecho Constitucional, España, año 23. N° 68, mayo- agosto 2003, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/716852.pdf>
2. Caballero Urdiales, Emilio y Tello Macías, Carlos, *Régimen fiscal de Pemex: Situación actual y propuesta de reforma*, Economía UNAM, México, núm. 354, septiembre- octubre 2008, <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/pdfs/354/01emilioyuardiales.pdf>
3. Cervantes García, Pablo, *Revisiones electrónicas: Nuevo medio de fiscalización de las autoridades fiscales que llegó para quedarse*, Puntos Finos, Thompson Reuters, México, Enero 2017 <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf>
4. Jiménez, W. G., *Papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en decisiones judiciales de los países miembros*, 23 *International Law*, Revista Colombiana de Derecho Internacional, N° 23, julio - diciembre de 2013, <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/internationallaw/article/view/13633/1095410954>
5. León Izquierdo, Enciso, *La implementación de la firma electrónica en México*, Economía Informativa, México, núm. 369, julio- agosto, 2011, <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/369/08leonizquierdo.pdf>
6. Lugo González, Juan Carlos, *La conflictividad en relación a la notificación personal. Breves consideraciones*, Revista de la Facultad de Derecho de México, México, Tomo LX, Vol. 60, N° 254, julio- diciembre de 2010, <http://www.journals.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30210/28067>
7. Mata Quintero, Gerardo, *El principio pro persona: la fórmula del mejor derecho*, Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 39, Julio-Diciembre de 2018, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/12654>

8. Rivera Urrutía, Eugenio, *Concepto y problemas de la construcción del gobierno electrónico. Una revisión de la literatura*, Estado, gobierno y gestión pública. Revista Chilena de Administración Pública, Chile, Vol. XV, núm. 7, 2º semestre de 2006, http://www.aleph.org.mx/jspui/bitstream/56789/5168/.../DOCT2064263_ARTICULO_2.PDF
9. Tello Macías, Carlos, *Reforma hacendaria para el bienestar social*, Economía UNAM, México, vol. 10, núm. 30, septiembre-diciembre 2013, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1665952X13722023>

LEYES VIGENTES

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince
4. Ley del Gobierno Electrónico del Distrito Federal
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado
6. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
7. Ley del Impuesto sobre la Renta
8. Ley del Instituto del Fondo Nacional para los Trabajadores
9. Ley del Seguro Social
10. Ley Federal de Derechos
11. Ley Federal de Derechos,
12. Ley General Tributaria de España vigente
13. Ley Orgánica de la Administración Pública
14. Reglamento del CFF
15. Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública
16. Reglamento Interno de la CONAGUA
17. Resolución Miscelánea Fiscal para 2018
18. Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

DECRETOS DOF

1. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y exposición de motivos del 9 de diciembre del 2013
2. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del 30 de noviembre del 2016
3. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, del 18 de noviembre del 2015

TRATADOS INTERNACIONALES

1. Convención Americana sobre Derechos Humanos
2. Declaración Universal de los Derechos Humanos
3. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la Organización de las Naciones Unidas

CASOS CIDH

1. Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001
2. Caso Barbani Vs. Uruguay, Sentencia de 13 de octubre de 2011 (fondo, reparaciones y costas)
3. Caso Cantos Vs. Argentina, Sentencia de 28 de noviembre de 2002 (Fondo, reparaciones y costas)
4. Caso Chocrón Chocrón Vs. Venezuela, Sentencia de 1 de julio de 2011 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas)
5. Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú, Sentencia de 6 de febrero de 2001
6. Caso Vélez Loo vs. Panamá, Sentencia de 23 de noviembre de 2010 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)
7. Caso Yatama Vs. Nicaragua, Sentencia de 23 de Junio de 2005 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)
8. Claude Reyes y otros Vs. Chile, Sentencia de 19 de septiembre de 2006 (Fondo, Reparaciones y Costas)